Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance

2e édition

Les auteurs sont professeurs au sein de grandes écoles de management. A ce titre, ils ont la responsabilité de différents programmes de formation, particulièrement en contrôle de gestion, qu'ils conçoivent, animent et coordonnent. Ils sont auteurs de nombreux ouvrages et articles spécialisés, et conseillent des entreprises privées et publiques dans l'ingénierie de leurs systèmes de pilotage.

Françoise Giraud, coordinateur de l'ouvrage. Professeur Associé, ESCP-EAP. Docteur en Sciences de Gestion. A travaillé plusieurs années en cabinets d'audit et de conseil aux entreprises. *Centres d'intérêt* : Aspects comportementaux du contrôle de gestion, liens avec la gestion des ressources humaines, ingénierie des systèmes d'évaluation et de pilotage, tableaux de bord et *Balanced Scorecards.*

Olivier Saulpic, Professeur Associé, ESCP-EAP.
Docteur en Economie. Consultant. Ancien Directeur Industriel et du Contrôle de Gestion
Centres d'intérêt : Ingénierie des systèmes de pilotage, renouveau de la planification, lien entre mesure externe et mesure interne de la performance, utilisation de la modélisation économique pour le pilotage.

Gérard Naulleau, Professeur, ESCP-EAP.
Docteur en Sociologie des Organisations. Consultant, a réalisé l'ingénierie pédagogique de formations au contrôle de gestion pour plusieurs entreprises privées et organisations publiques.
Centres d'intérêt : Contrôle de gestion des activités de service, stratégies de partenariat clients/fournisseurs, programmes d'amélioration de la performance.

Marie-Hélène Delmond, Professeur Associé, HEC.
Docteur en Sciences de Gestion.
Centres d'intérêt : Impact des nouvelles technologies de l'information sur les marchés et sur l'entreprise, liens entre le contrôle de gestion et les systèmes d'information

Pierre-Laurent Bescos, Professeur et Directeur de la reherche à l'EDHEC.
Docteur en Sciences de Gestion.
Centres d'intérêt : Pilotage des organisations, tableaux de bord et *Balanced Scorecard*, ABC/ABM, *Target Costing.*

Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance

2e édition

Françoise GIRAUD • Olivier SAULPIC
Gérard NAULLEAU • Marie-Hélène DELMOND
Pierre-Laurent BESCOS





Dans la même collection

- Coûts et décisions – 2e édition
  (Carla Mendoza • Éric Cauvin • Marie-Hélène Delmond • Philippe Dobler • Véronique Malleret)
- Comptabilité financière de l'entreprise
  (Jean-Yves Eglem • Hervé Stolowy • Christian Cauvin • Pascal Delvaille • Yuan Ding • Christine Guerlain • Christopher Hossfeld • Anne le Manh • Catherine Maillet • Alain Mikol • Dang Pham • Claude Simon)
- Comptabilité financière des groupes (livre coordonné par Carole Bonnier et Claude Simon)
- La nouvelle pratique des comptes consolidés
  (Jean-Yves Eglem • Gérard Gélard • Eric Ropert) – 2e édition à paraître
- Guide technique et théorique du Plan comptable général 1999
  (Jean-Louis Navarro)
- Lire la presse financière anglo-saxonne
  (François Delclaux • Karen Herrgott • Jeannette Spears)
- Pratique du Droit du travail – 11e édition (Gabriel Guéry)
- Droit du travail et nouvelles technologies (Isabelle de Bénalcazar)
- Gestion des ressources humaines (Geneviève Iacono)
- Droit européen et international du travail
  (Catherine Bassompierre • Gabriel Guéry)
- Droit européen de la concurrence (Anne Tercinet)



ISBN 2 - 84200 - 736 - 0

Dépôt légal : 17830 - Août 2005

Préface

Cet ouvrage nous livre une vision renouvelée du contrôle de gestion. Destiné aussi bien aux managers qu'aux contrôleurs de gestion, il place la question de la performance des organisations et des modalités de son déploiement au cœur de la problématique du contrôle de gestion. Il prend ainsi une certaine distance avec la vision traditionnellement normée de la discipline. Celle-ci a en effet beaucoup évolué ces dernières années et nous mesurons chaque jour davantage, dans un groupe comme le nôtre, l'influence des dispositifs de contrôle de gestion sur le pilotage stratégique, la prise de décision mais aussi la motivation des équipes.

J'ai beaucoup apprécié que le contrôle de gestion soit abordé sous l'angle de son utilité managériale tout en permettant aux professionnels de se familiariser avec la *boîte à outils* propre à la fonction. La question de la mise en œuvre de ces outils, ou de leur déploiement, pour reprendre la terminologie des auteurs, y tient ainsi une large place. Un tableau de bord, une procédure budgétaire, une comptabilité de gestion demandent une adaptation pertinente aux différents contextes que connaissent les entreprises. Nous savons bien qu'une inflexion stratégique majeure devrait entraîner des changements importants dans les dispositifs de pilotage et de contrôle de gestion. Mais cela n'est malheureusement pas toujours réalisé et les déconvenues peuvent être brutales! Ces besoins de mise en cohérence sont pertinemment soulignés dans l'ouvrage avec de nombreux

exemples permettant de bien visualiser les interrelations entre stratégie, structures d'organisation et dispositifs de pilotage de la performance.

Je conclurai en insistant sur la tonalité originale qu'ont souhaité donner les auteurs à leur ouvrage. En l'intitulant *Contrôle de gestion et pilotage de la performance,* ils ont volontairement pris le parti de questionner l'ensemble des composantes susceptibles d'influencer la performance d'une organisation, y compris les aspects humains. Cela ne pourra que réjouir les professionnels d'entreprise dont le quotidien est d'affronter en permanence la complexité des situations de gestion.

Patrice Marteau
Secrétaire Général du groupe Pinault-Printemps-Redoute

Introduction générale

Ce livre a pour objectif de présenter de façon renouvelée le contrôle de gestion, ses composantes, les problématiques qui l'animent et les outils qui l'appuient.

Le contrôle est un *processus de pilotage de la performance*, exercé par les responsables opérationnels d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur de gestion. C'est une démarche managériale. Cet ouvrage n'est donc pas réservé à des spécialistes du domaine. Il s'adresse en premier lieu à tous les managers d'entreprise (responsables d'entreprises, managers en charge de *business units* ou de filiales, responsables de départements opérationnels ou fonctionnels), qui sont les acteurs centraux dans la démarche de pilotage. Il est également destiné aux contrôleurs de gestion soucieux de confronter leurs pratiques à des principes directeurs. Enfin, il s'adresse aux étudiants inscrits dans un cursus de formation avancée au management, le pilotage constituant une des facettes de leur futur métier de manager.

L'usage courant consiste à appréhender le contrôle de gestion à travers ses outils (comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, etc.). Cette approche présente certaines limites :

– elle renforce l'attention portée au caractère technique des outils : comment calculer des coûts de façon pertinente, établir les prix de

cession internes ; à quel degré de détail élaborer un budget, quel logiciel de gestion choisir, etc. ? Or la technicité n'est pas en soi un gage de pertinence, c'est-à-dire d'adéquation aux besoins des managers ;

– par ailleurs, la technicité elle-même a des limites. Même appuyés sur des méthodologies structurées, les outils de gestion ne sont jamais complètement déterminés, ce ne sont pas des « recettes de cuisine ». Leur construction exige un fil directeur ;

– de nouveaux outils de gestion sont régulièrement introduits sur le marché, souvent justifiés par les évolutions du contexte. Comment distinguer l'effet de mode de la véritable innovation ? Comment ces nouveaux outils se positionnent-ils par rapport aux outils « traditionnels » : sont-ils complémentaires ou substitutifs ? Une grille d'analyse plus globale est nécessaire pour apprécier la portée réelle et les limites des « solutions » proposées.

C'est la raison pour laquelle nous avons choisi de structurer cet ouvrage non pas autour des outils mais autour des différentes fonctions que le contrôle de gestion est censé assurer. Ceci permet de positionner les outils de façon plus dynamique en montrant l'usage auquel ils sont destinés, et dans certains cas la pluralité de ces usages. Dégager les fonctions du contrôle de gestion oblige à clarifier les objectifs des outils, ainsi que les principes de construction et d'utilisation qui les guident, que l'on peut perdre de vue en s'attachant à la seule description des outils. Or il est essentiel de conserver ces problématiques générales à l'esprit, car quel que soit leur degré de sophistication technique, les outils ne leur apportent toujours que des réponses imparfaites ou locales.

La fonction la plus fréquemment associée au contrôle de gestion est la gestion prévisionnelle, ce qui s'explique par la référence à l'un des outils principaux, le budget. La gestion prévisionnelle s'insère dans une dynamique de pilotage plus large, ou *processus de contrôle*, ayant elle-même plusieurs objectifs et dimensions. Cette dynamique sera développée dans la partie 2 de l'ouvrage.

La focalisation sur les outils de gestion prévisionnelle conduit cependant souvent à sous dimensionner la fonction de *définition et de mesure de la performance,* qui sous-tend pourtant l'ensemble du processus de contrôle. Or nous verrons que cette fonction est fondamentale, multidimensionnelle

et en pleine évolution, comme en témoigne depuis plusieurs années l'émergence d'outils de mesure de la performance comme le *Balanced Scorecard* ou l'EVA® . C'est la raison pour laquelle la partie 1 de l'ouvrage lui sera consacrée.

La partie 3 de l'ouvrage développera certaines questions d'organisation importantes. En premier lieu, on observe fréquemment dans les entreprises, en complément des systèmes de pilotage récurrents, des outils plus ponctuels de pilotage de la performance appelés « programmes d'amélioration de la performance » : programmes de réduction de coût, d'amélioration de la qualité, démarches de type six sigma, etc. Ces programmes sont souvent méconnus et leur positionnement par rapport aux démarches « classiques » de pilotage peu clair. Le chapitre 7 leur sera dédié. Par ailleurs, un système de contrôle de gestion exige, en appui, un système d'information performant et adapté. Or ces systèmes ont eux-mêmes connu des évolutions profondes qui ne sont pas sans conséquences sur les possibilités offertes aux systèmes de gestion. Un panorama général de ces évolutions sera proposé au chapitre 8. Enfin, la distinction opérée entre démarche de contrôle et fonction de contrôleur amène à approfondir dans un dernier temps le rôle de ce dernier, les évolutions que la profession a connues et ses déclinaisons différentes sur le plan international. Ce sera l'objet du chapitre 9.

En résumé, l'ouvrage sera structuré de la façon suivante. En amont, le chapitre 1 donne une vision d'ensemble et une articulation des différentes problématiques. Suivent trois grandes parties :

– la définition et la mesure de la performance (Partie 1) ;
– la dynamique de pilotage (Partie 2) ;
– questions d'organisation (Partie 3).

Cette structure se veut essentiellement pédagogique. Elle permet, comme nous l'avons souligné ci-dessus, de distinguer les différentes problématiques qui traversent le contrôle de gestion en clarifiant leurs objectifs et leurs principes. Mais dans les faits, ces problématiques sont étroitement imbriquées les unes dans les autres. Chacune d'elles constitue l'une des pièces d'un puzzle qu'il convient ensuite d'assembler.

SOMMAIRE

Partie 1
Mesurer pour gérer

Partie 2

La dynamique de pilotage

Partie 3
Questions d'organisation

CHAPITRE 1

Contrôle de gestion et pilotage de la performance

Ce qu'il faut retenir

- Un système de contrôle de gestion doit être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise (stratégie, structure, culture, etc.), si bien que sa construction exige en général une approche sur-mesure.
- Contrôler signifie « piloter la performance ». Le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse *ex post* des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage.
- Le processus de contrôle exige que soit préalablement clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation. Le choix d'un système de mesure joue un rôle central dans cette perspective
- Dans un environnement décentralisé, le contrôle recouvre des fonctions d'incitation et de coordination des acteurs de l'organisation.
- Une entité de gestion ou centre de responsabilité est un sous-ensemble de l'entreprise dont le pouvoir de décision est clairement défini et qui est investi d'une obligation de performance cohérente avec l'étendue de ce pouvoir.
- Dans un environnement décentralisé, la démarche de contrôle s'exerce à la fois au niveau de chaque entité et au niveau global : elle combine un autocontrôle de la part des entités de gestion et un pilotage par la hiérarchie.
- Une démarche de contrôle relève des responsables opérationnels, et dépasse donc les seules attributions du contrôleur de gestion, dont le rôle est d'en assurer la cohérence.

Introduction

L'objectif de ce chapitre est d'offrir une vision synthétique du périmètre et des fonctions du contrôle de gestion, afin que le lecteur puisse intégrer dans un schéma d'ensemble les différents thèmes qui seront approfondis dans la suite de cet ouvrage.

Si, comme nous l'avons expliqué en introduction, les pratiques du contrôle de gestion sont très hétérogènes, les conceptions elles-mêmes de la démarche s'avèrent également disparates, plus ou moins complètes, parfois obsolètes, souvent confuses, la discipline s'avérant plus complexe qu'il n'y paraît de prime abord.

C'est la raison pour laquelle nous tenterons d'en cerner la nature de façon progressive. Ainsi, dans la première section, nous nous placerons dans un contexte volontairement simplifié, celui d'une entité autonome, par exemple une PME, ou d'une entité pour laquelle la dimension « groupe » est provisoirement neutralisée (par exemple une division d'un grand groupe). Cette première approche nous permettra d'appréhender les éléments de base d'une démarche de contrôle. Elle sera enrichie dans la deuxième section, qui considérera le contexte plus large d'une organisation composée de plusieurs entités, et dégagera les problématiques et dimensions nouvelles induites par cette configuration plus complète.

Section 1. La démarche de base du contrôle de gestion

Pour aborder le contrôle de gestion de façon simple, nous développerons quatre points essentiels : une clarification de l'*objet* de contrôle, c'est-à-dire de ce que l'on cherche à contrôler (A) ; les différentes dimensions d'une dynamique de contrôle (B) ; le rôle central de la mesure dans cette démarche (C) ; la distinction nécessaire entre démarche de contrôle et fonction de contrôleur de gestion (D).

A - L'objet du contrôle : la performance

Pour définir le contrôle de gestion, il est nécessaire de clarifier le sens qu'il convient d'attribuer au terme *contrôle*. En effet, nous verrons à plusieurs reprises dans ce chapitre que celui-ci est porteur de significations

multiples et parfois inadaptées au thème de cet ouvrage. Comme le souligne P. Drücker, souvent considéré comme l'un des pères fondateurs du contrôle de gestion, « le mot contrôle est ambigu. Il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre ». Il est donc utile de préciser l'objectif général de la démarche ainsi que son objet, c'est-à-dire « ce que l'on cherche à contrôler ».

a) Le contrôle de gestion : une démarche de pilotage

Pour définir correctement le contrôle de gestion, il faut se démarquer d'un premier sens du terme contrôle, tel qu'il apparaît lorsque l'on parle de contrôle des passeports à la douane ou, pour prendre une image extrême, de contrôle des opinions dans une dictature. Cette image disciplinaire associée au terme contrôle a été dénoncée par de nombreux spécialistes du contrôle de gestion, car elle laisse supposer que l'objet du contrôle, ce sont les individus appartenant à une organisation.

Il est plus pertinent de se rapprocher d'une seconde signification du terme, à savoir l'idée de maîtrise, comme en atteste par exemple l'idée de contrôle de soi. La comparaison au *pilotage* est aussi considérée comme plus adéquate pour approcher le sens du contrôle de gestion.

b) Le pilotage de la performance

L'idée de maîtrise gagne cependant à être précisée. Dans cette perspective, le contrôle s'apprécie fondamentalement par rapport aux effets des actions ou des événements, c'est-à-dire aux *résultats* obtenus.

Une métaphore nautique

Que signifie « contrôler » un bateau ?

Dans une acception restrictive, on peut considérer qu'un capitaine *contrôle* son navire parce qu'il occupe un rôle de décision et de commandement au sein de l'équipage, qu'il assume la responsabilité des manœuvres et actions entreprises à bord. Mais cette position dominante du capitaine par rapport aux autres membres de l'équipage, qui résulte du lien hiérarchique qui les unit, ne suffit pas à caractériser une situation de contrôle. En effet, imaginons un instant qu'il s'agisse non pas d'un capitaine de vaisseau, mais

d'un marin engagé dans une course en solitaire. Celui-ci doit aussi contrôler son navire, mais le sens de ce terme est alors très différent : il signifie que le marin doit maîtriser la marche de son bateau. Si le choix des voiles n'est pas adapté à la force du vent, il peut mettre son navire en péril, s'il intègre mal la force des courants, le bateau peut dériver de façon excessive et ne pas atteindre la destination voulue. Le contrôle signifie que le marin amène son bateau à bon port. Si notre capitaine de vaisseau a certainement plus de chances d'arriver sain et sauf en évitant les risques de mutinerie, pour autant cette condition est loin d'être suffisante.

De la même façon, le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de résultats, ceux-ci s'exprimant en des termes économiques (bénéfice, équilibre financier, création de valeur pour l'actionnaire, etc.). Sa fonction première n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de piloter l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Mais l'atteinte des objectifs de résultat n'est pas exempte de risques, et plus les facteurs extérieurs sont hostiles, plus le contrôle est difficile. C'est pourquoi il suppose en général plus que la seule atteinte d'un résultat, il est le plus souvent associé à l'idée d'une *performance*, c'est-à-dire

« Dans la littérature relative au comportement organisationnel, l'utilisation du terme contrôle est ambiguë. La confusion provient en grande partie du fait que "contrôler" peut également signifier "diriger". Défini précisément, le contrôle correspond exclusivement à la tâche qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats attendus. Dans ce sens, le contrôle se limite à guider l'atteinte des résultats des activités, s'informer des résultats réellement obtenus, et prendre des actions correctives si nécessaire » *(Reeves et Woodward, 1970)*.

à l'obtention de résultats en dépit de l'influence défavorable d'événements extérieurs, à la maîtrise des risques.

Pour notre marin, il s'agira de maîtriser la force du vent ou des courants. De même, dans une entreprise, dégager un bénéfice suppose de maîtriser la cohérence interne de ses décisions, d'intégrer les actions de ses concurrents, de ses clients, de ses banquiers, de même que les données

du contexte macroéconomique (santé générale de l'économie, taux de change, décisions politiques ou juridiques, etc.).

Pour toutes ces raisons, le contrôle de gestion peut être défini comme une démarche de *pilotage de la performance de l'entreprise*, expression qui restitue toute sa richesse au terme contrôle et indique clairement la nature de l'objectif visé.

c) Définir les termes de la performance

Piloter la performance exige cependant de préciser le type de performance visé. En effet, la performance peut prendre des formes très différentes d'un contexte à l'autre, comme l'illustre encore une fois notre métaphore nautique :

> ***Une métaphore nautique (suite)***
>
> Si le marin est un père de famille en promenade, la bonne marche de son bateau consistera avant tout à arriver à bon port en garantissant la *sécurité* de son équipage et une *ambiance* chaleureuse à bord ; en revanche, s'il est skipper d'un voilier engagé dans une compétition de haut niveau, les effets seront appréciés en des termes radicalement différents : il s'agira alors de dominer ses concurrents pour tenter de gagner la course, et les *délais* prendront une importance majeure, alors qu'ils sont relativement secondaires dans la configuration précédente. Dans les deux cas, une performance est bien atteinte, mais sa nature est très différente, car l'environnement des deux marins est très inégal et, surtout, parce que leur objectif est radicalement différent.

Bien entendu, la situation d'une entreprise semble mieux illustrée par l'image de la course de haute mer que par celle de la promenade familiale. Toutefois, une entreprise n'échappe pas à cette exigence de clarification de la nature de la performance poursuivie. Dans certains secteurs, l'objectif de rentabilité économique peut se trouver relativisé par une mission de service public ou par des contraintes environnementales ; dans des entreprises nouvellement créées, la rentabilité des activités peut être momentanément mise au second rang au profit d'un objectif de croissance ; le marché sur

lequel se positionne l'entreprise peut privilégier la qualité des produits ou la minimisation de leur prix, la pertinence des services associés, etc.

Le pilotage est donc impossible sans un travail préalable de discernement et de hiérarchisation des axes de performance recherchés. C'est une des raisons pour lesquelles un système de contrôle de gestion doit nécessairement être construit de façon spécifique à chaque entreprise. De même que les règles et les objectifs peuvent être différents selon les courses nautiques, le système de contrôle d'une entreprise doit être cohérent avec la performance globale recherchée, qui dépend d'un choix spécifique à chaque entreprise.

B - La dynamique de pilotage ou processus de contrôle

Piloter consiste donc à tenter d'atteindre des objectifs de performance dont on a défini clairement les termes. Cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un *processus* de contrôle.

La dynamique de base du contrôle de gestion comprend deux grandes phases :

– une phase de *planification*, qui sert à préparer l'action ;

– une phase d'*analyse des résultats*, dont l'objectif est d'apprécier le degré de réussite des actions engagées et d'orienter en conséquence les actions futures.

a) La phase de planification

Dès lors que la nature de la performance est claire (par exemple, maximiser le profit), il convient de fixer le niveau que l'on peut en attendre : vise-t-on une rentabilité de 10 % ? 20 % ? Le premier rôle de la planification est de fixer des *objectifs*, c'est-à-dire la jauge par rapport à laquelle seront appréciés les résultats.

S'il est utile de distinguer conceptuellement les termes de la performance de son niveau, en pratique ces deux processus sont conjoints dans la démarche de planification : « fixer des objectifs » recouvre les deux aspects.

Lorsqu'il n'existe aucun système de contrôle de gestion dans l'entreprise, la clarification de la nature de la performance constitue la fonction dominante de la phase de planification. Lorsqu'un système est déjà en place, ce travail reste néanmoins important. En effet, il n'est pas rare, en pratique, d'observer des systèmes de contrôle de gestion construits sur la base d'objectifs peu clairs ou non partagés. Par ailleurs, même lorsque le système a été construit sur la base d'une réflexion sérieuse quant à la nature de la performance visée, il convient de lutter contre son obsolescence, en ré-interrogeant régulièrement la pertinence des objectifs pour l'avenir, afin de rester en phase avec les évolutions de l'environnement. Cette phase de réflexion sur la mission et les objectifs à long terme de l'entreprise correspond à la *planification stratégique*.

Pour tenter d'atteindre les objectifs à long terme, il est utile d'en échelonner la réalisation dans le temps, en définissant des objectifs intermédiaires plus proches et plus tangibles, qui permettront de baliser la route. La planification stratégique est ainsi relayée par une *planification opérationnelle*, qui décline les objectifs à moyen terme (souvent de l'ordre de trois ans), puis par un *budget*, qui poursuit cette déclinaison à court terme (en général un an).

Application chiffrée

Si la rentabilité actuelle d'une entreprise est de 5 % et que le plan stratégique prévoit un objectif de 15 % dans 5 ans, le plan opérationnel pourra prévoir un niveau de rentabilité de 10 % à un horizon de 3 ans et le budget un objectif de 8 % pour l'année suivante.

Mais la planification ne saurait se limiter à une réflexion sur les objectifs de l'organisation. Il s'agit également d'anticiper les moyens qui vont être engagés pour les atteindre. La phase de planification comprend donc également le choix de *plans d'action*.

Le choix de plans d'action

Prenons le cas d'une entreprise poursuivant un objectif de croissance, qu'elle traduit par une augmentation de 10 % de sa part de marché. Les plans d'action devront mettre l'accent sur les moyens de réaliser ce développement commercial. On pourra par exemple prévoir d'étendre l'activité de l'entreprise à de nouveaux segments de clientèle. Un plan d'action alternatif consisterait à conserver les marchés existants mais à améliorer la qualité des produits, en vue de conquérir des parts de marché sur les concurrents. En l'occurrence, une stratégie de poursuite des plans d'action passés ne serait pas cohérente par rapport à l'objectif, car elle ne serait sans doute pas assez agressive. Un compromis devra donc être trouvé entre la capitalisation de l'expérience passée et la rupture innovante.

Réfléchir aux plans d'action exige en particulier d'anticiper les besoins de ressources induits par la poursuite des objectifs, pour garantir que celles-ci seront suffisantes sans être excessives.

L'ajustement des ressources

Si l'entreprise présentée ci-dessus retient le premier plan d'action, toucher de nouveaux segments de clientèle, elle devra par exemple anticiper l'embauche de nouveaux vendeurs, l'engagement d'actions publicitaires adéquates, éventuellement l'ajustement de sa capacité de production, le financement de sa croissance, etc.

La planification ne saurait donc consister en un simple exercice de reconduction du passé, comme on peut parfois l'observer dans certaines entreprises, elle exige un véritable développement de la performance par un travail de choix de plans d'action et d'ajustement des ressources.

En pratique, la fixation des objectifs et le choix des plans d'action ne sont pas nécessairement séquentiels : la démarche peut commencer par une réflexion sur les plans d'action, ceux-ci étant ensuite traduits en objectifs. L'important est que le dispositif objectifs/plans d'action soit rendu cohérent *ex ante*, c'est-à-dire dès la phase de planification.

Dans l'ensemble de la dynamique de contrôle, la phase de planification est essentielle, car elle conditionne la qualité de la phase de suivi des résultats. La dynamique de contrôle répond en effet à un principe de *gestion par écarts* : l'analyse *a posteriori* des résultats n'est pas exhaustive, mais focalisée sur les écarts entre prévisions et réalisations. Dès lors, plus la planification est effectuée sérieusement, plus le travail d'analyse des résultats est allégé.

b) La phase de mesure et d'analyse des résultats

La démarche prévisionnelle a pour but d'anticiper au maximum les difficultés, en choisissant des objectifs réalistes et des plans d'action cohérents. Toutefois, la performance réelle peut s'avérer différente de celle que l'on avait envisagée, en particulier si les plans d'action ne sont pas mis en œuvre correctement ou si des aléas surgissent. Ainsi, un suivi des résultats réels et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires.

Plusieurs méthodes d'analyse des résultats existent. Elles consistent :

– à mesurer les *écarts* entre le résultat prévu et le résultat obtenu, afin d'identifier si des actions correctives sont nécessaires ;

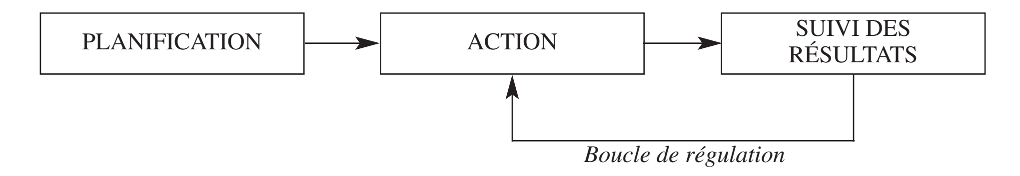
– à identifier les causes d'un dérapage éventuel, afin d'orienter les actions correctives.

Depuis quelques années, on tente de rendre la phase de suivi à la fois plus rapide et plus opérationnelle, en l'adossant à des représentations plus riches de la performance.

Si la phase de planification a pour but d'encadrer les actions qui vont être engagées, la phase de suivi des résultats peut amener à revenir *ex post* sur ces plans d'action. Le suivi des résultats est avant tout destiné à l'action. De ce fait, le processus de contrôle n'est pas séquentiel, mais en boucle.

La dynamique de base assure une fonction de *régulation*, comme un thermostat qui assure le maintien d'une température en corrigeant les variations éventuelles.

Figure 1.1. – La dynamique de base du contrôle de gestion

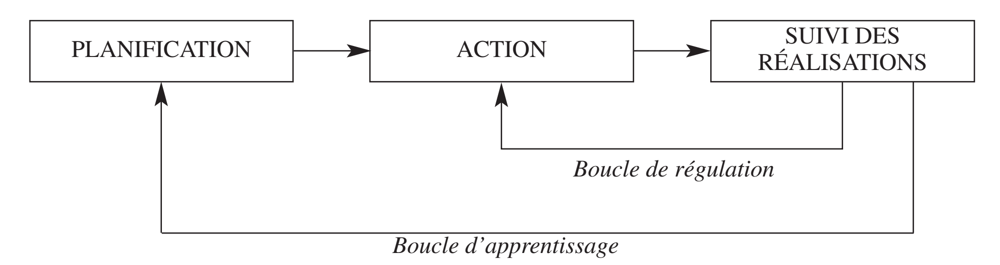


> Si on reprend l'exemple développé précédemment, l'embauche de nouveaux vendeurs pour développer la part de marché peut s'avérer insuffisante si ceux-ci sont mal formés. La mesure de résultats mettra alors en évidence la nécessité d'intensifier le plan d'action par le développement d'un argumentaire commercial plus poussé.

Si cette boucle de régulation est nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante. En effet, la planification est un exercice difficile lorsque l'environnement est incertain et mouvant. La détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite : par exemple, la croissance économique générale peut s'avérer plus faible que prévue, les taux de change avoir subi des variations importantes, de même qu'un concurrent peut avoir réalisé une innovation technologique majeure qui sape sérieusement les chances de conquête de nouvelles parts de marché. Par ailleurs, le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, et là aussi, l'erreur est possible. Ainsi, l'entreprise peut avoir misé sur le développement de la qualité des produits alors que le marché attendait essentiellement un prix bas ou une meilleure qualité de service. Il est donc important, dans certains cas, de savoir également faire évoluer le choix de l'objectif et des plans d'action eux-mêmes. C'est ce que nous appelons une boucle d'apprentissage, en ce sens que les écarts par rapport au plan peuvent constituer un symptôme de sa faiblesse ou de son obsolescence, et donc alerter le manager sur la nécessité d'ajuster le plan. Dans la boucle de régulation, le cadre d'action reste inchangé, et on

tente de corriger un écart en intensifiant la mise en oeuvre du plan (objectifs et plans d'action). Dans la boucle d'apprentissage, l'action corrective porte sur le contenu même du plan.

Figure 1.2. – Le contrôle : un processus en double boucle



On entrevoit ainsi l'une des principales difficultés de la dynamique du contrôle : sans une organisation préalable de l'action (la planification), la performance visée a peu de chance d'être atteinte ; mais dans un contexte instable et incertain, la pertinence de ce plan est éphémère. Il faut donc à la fois donner des guides à l'action, leur imprimer une direction prédéfinie, et être vigilant sur les besoins d'évolution de ces cadres d'action, afin de rester apte au changement lorsqu'il est nécessaire. Un équilibre doit ainsi être trouvé entre ces deux risques opposés que sont l'incohérence et la rigidité.

La dynamique du contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires :

– un processus de mise en œuvre, qui consiste à mener à bien des plans d'action prédéfinis, et qui correspond à la boucle de régulation ;

– un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'action choisis pour les atteindre, et qui correspond à la boucle d'apprentissage.

C - Mesurer pour gérer

Si l'on interrogeait différents managers sur ce que recouvre pour eux le contrôle de gestion, il est probable que bon nombre de réponses s'exprimeraient en termes de « mesure de rentabilité », « mesure de la perfor-

mance », « production et analyse d'informations de gestion », « mesure des résultats », etc., soulignant une question à laquelle les principes du contrôle de gestion accordent une place centrale, celle de la mesure. C'est l'idée que traduit l'expression américaine « *What gets measured gets managed !* », que l'on peut traduire en français par « on ne gère bien que ce que l'on mesure ».

a) Les rôles de la mesure en contrôle de gestion

1) Rythmer la dynamique de contrôle

La mesure est importante à plusieurs égards. Elle l'est en premier lieu par rapport au processus de contrôle que nous venons de présenter, car c'est elle qui lui donne du rythme. En effet, la mesure va permettre :

– de « fixer » à intervalles réguliers les résultats obtenus, et donc d'appréhender le niveau de performance provisoirement atteint. Pour piloter la performance, il faut se donner des échéances, des occasions de « faire le point ». Ainsi par exemple, un responsable commercial, dont l'objectif est d'accroître ses ventes de façon significative à l'horizon d'un an, doit gérer la réalisation progressive de cet objectif en évaluant chaque mois ses réalisations ;

– de « chiffrer » avec précision le niveau de performance obtenu : notre commercial ne peut se contenter d'une idée intuitive de son volume de ventes mensuel, il doit la conforter par des informations plus objectives, par exemple sur le chiffre d'affaires facturé ;

– de « déclencher » des actions managériales : la mesure et l'analyse des résultats vont permettre au manager non seulement de connaître ses résultats, mais également de les « évaluer », c'est-à-dire de les comparer aux objectifs préalablement fixés, et donc d'identifier un besoin éventuel d'actions correctives. Les mesures produites jouent un rôle de signal d'alerte.

L'organisation d'un flux régulier de mesures constitue donc en quelque sorte la « musculature » de la dynamique de pilotage.

2) Structurer la démarche de pilotage

Toutefois, l'enjeu principal se situe en amont de cette dynamique, dans l'« ossature » elle-même du système de contrôle, c'est-à-dire dans le choix

du *type* de mesure retenu. De ce point de vue, la mesure remplit des fonctions de structuration du système.

Elle permet en premier lieu *d'objectiver* le type de performance vers laquelle un manager doit orienter ses décisions.

Illustration du rôle structurant de la mesure

Prenons un exemple extérieur au monde de l'entreprise, celui d'un étudiant souhaitant valider un cours donné par un professeur dans une université. Pour se donner les meilleures chances de réussite, l'étudiant doit connaître le type d'exigences requises dans ce cours : s'agit-il de mémoriser des éléments techniques ? De savoir les mettre en pratique ? De comprendre les principes qui sous-tendent les techniques ? De savoir prendre du recul par rapport à ces principes pour en appréhender les fondements et les limites ? Si le but n'est pas clair, notre étudiant ne saura pas comment « agir » pour atteindre son objectif : sa présence au cours est-elle indispensable ou peut-il travailler à distance ? doit-il apprendre par cœur ses cours, lire des ouvrages, faire des exercices, échanger avec d'autres étudiants, faire un stage pratique ?

Il aura peu de chances de réussir, car les moyens à mettre en œuvre sont dépendants du but poursuivi.

Dans ce type de situation, il existe pour lui plusieurs façons de se clarifier les idées : il peut se référer aux programmes de cours écrits, mais ceux-ci se résument la plupart du temps à une liste des thèmes abordés, ils ne précisent pas toujours les compétences qui doivent être acquises ; il peut interroger directement son professeur, mais si les étudiants sont très nombreux, cette voie montre vite ses limites, et il existe toujours un risque de mauvaise compréhension de la part de l'étudiant ; ce qui va l'aider le mieux à clarifier les objectifs, ce sont les épreuves des années précédentes, le type de questions posées, en d'autres termes la « mesure » utilisée pour l'examen. Si celle-ci est suffisamment stable, elle constitue pour lui un but objectif et clair, elle gomme le risque d'erreur d'interprétation associé à une communication orale. La mesure présente aussi des avantages du point de vue du professeur. Elle lui permet tout d'abord de rendre les règles

visibles, et donc d'être sûr qu'elles ont été communiquées à tous les étudiants. Elle garantit également que ces règles sont les mêmes pour tous. Elle lui évite enfin de devoir les expliquer oralement à chacun, avec tous les risques que cela présente.

Cet exemple peut se transposer très facilement au monde de l'entreprise. Etre performante signifie-t-il pour l'entreprise vendre la plus grande quantité possible de produits ? Atteindre certaines cibles de marchés ? Réaliser des ventes rentables ? Savoir fidéliser les clients ? Le fait de transcrire les critères de performance dans une mesure permet à l'organisation d'apporter en interne une information claire, objective et fiable sur les buts poursuivis, de façon systématique et homogène.

Traduire la performance dans une mesure permet également un dialogue entre managers sur les objectifs poursuivis par l'entreprise. En effet, la conception de la performance n'est sans doute pas la même selon que l'on est un manager de « terrain » ou un supérieur hiérarchique, qui a une vision plus globale des enjeux de l'entreprise mais une connaissance moins approfondie des exigences de chaque client ; elle se présente sous des aspects différents selon que l'on est un responsable commercial ou que l'on est en charge de l'usine qui doit assurer la fabrication des produits dans les conditions de délai et de qualité exigées par le client. En obligeant les différents points de vue à converger vers des représentations communes de la performance de l'entreprise, la mesure constitue un vecteur de communication puissant entre niveaux hiérarchiques, entre managers de différentes fonctions, entre managers géographiquement dispersés.

Au-delà de cette fonction de clarification, nous verrons que dans un environnement décentralisé, la mesure joue également un rôle de *mise sous tension* des comportements, car elle est en général associée à des dispositifs d'incitation. Ainsi, dès lors que la mesure sert à définir les critères par rapport auxquels les managers sont évalués, elle crée de l'enjeu pour les individus (par exemple si la rémunération de notre commercial comporte une partie variable indexée sur le chiffre d'affaires qu'il aura réalisé). La mise sous tension vient aussi du fait que la mesure offre une opportunité de *comparaison* des résultats produits, entre managers, entre divisions, par rapport à la concurrence, par rapport au passé.

Ce lien entre mesure et dispositif d'incitation peut être plus ou moins explicite : il peut être direct, lorsque les évaluations sont la base des décisions de rémunération ou de promotion des managers ; il est plus souple lorsque l'évaluation intègre, au-delà des éléments mesurables, des considérations plus subjectives ; et parfois, même en l'absence de toute forme de sanction ou de récompense explicite, le seul fait de diffuser un chiffre, de le rendre visible et donc sujet à jugement, peut créer une mise sous tension des comportements.

En réalité, la tension existe en général déjà dans l'organisation : elle naît de la pression que tout environnement concurrentiel met sur les individus, des exigences du marché, des enjeux de pouvoir au sein de l'organisation, voire de l'impulsion que les managers donnent eux-mêmes à leur action en se fixant des objectifs plus ou moins ambitieux. Le rôle de la mesure ne consiste donc pas toujours à créer une tension nouvelle, mais à canaliser celle qui existe de façon souvent désordonnée, incohérente, voire néfaste, pour la transformer en une dynamique créatrice de performance et d'apprentissage.

Une mesure pour orienter les chargés de clientèle

Pendant longtemps, le secteur des services financiers a encouragé les chargés de clientèle à multiplier le nombre de produits détenus par leurs clients, leurs primes prenant en compte des objectifs quantitatifs d'ouvertures de plans d'épargne, de contrats d'assurance ainsi que d'autres produits. Quelques années plus tard, nombre de ces entreprises se sont retrouvées avec de très nombreux contrats non actifs, se révélant coûteux en gestion (traitement informatique, envoi de relevés, etc.) et qu'il a été nécessaire, dans certains cas, de clore. Les critères de mesure ont alors été changés et adaptés à ce qui était vraiment recherché du point de vue de la performance : l'augmentation des flux et des en-cours. L'application de ces critères plus globaux a permis à chaque chargé de clientèle de juger de la pertinence de ses actions commerciales en fonction de ses différents clients. Le critère de mesure initial était trop simpliste !

b) La nécessité d'une ingénierie de la mesure

Les mesures de performance existant dans une organisation structurent donc profondément son fonctionnement en dirigeant l'attention des individus qui la composent. Il est de ce fait essentiel d'en avoir la maîtrise. Or cette problématique de management est souvent largement sous-estimée dans les organisations.

Ainsi par exemple, la tendance naturelle est d'utiliser les mesures les plus aisément disponibles. Ce sont d'une part les informations exigées légalement : informations comptables, financières et sociales qui doivent être transmises aux autorités et publiées. Ce sont, d'autre part, les informations qui sont nécessaires aux opérations, pour organiser et gérer les activités et les chaînes transactionnelles de l'entreprise :

– les opérations commerciales : prises de commandes des clients, spécifications, livraisons, facturation, encaissements ; …

– les opérations d'achat et de logistique : approvisionnement, transports, stocks, livraisons, paiements ; …

– les opérations de production : ordonnancement, fabrication, contrôle qualité ; …

– les opérations administratives : paiement des salaires, suivi des heures de présence, tenue des comptes…

Cependant, les besoins en informations de pilotage ne sont que rarement servis à partir des seules informations réglementaires et opérationnelles disponibles. Il est généralement nécessaire de mettre en œuvre une véritable ingénierie de la mesure, c'est-à-dire des dispositifs de production d'informations spécifiques aux besoins de la prise de décision managériale.

L'entreprise Service Plus

L'entreprise Service Plus a pris la décision stratégique, pour progresser sur son segment de marché, de devenir leader sur la qualité de la relation avec ses clients. Il y a une probabilité importante pour que ni les états comptables et réglementaires ni les systèmes d'information opérationnels ne puissent rendre compte par des informations pertinentes de cette qualité de relation avec les clients. Il est alors nécessaire, entre autres actions,

de mettre en œuvre un dispositif particulier de recueil de l'information sur la perception des clients, sur les délais et les taux de service ou tout autre facteur clé contribuant à la qualité de la relation client. Ces informations pourront être recueillies par des questionnaires d'évaluations, des mécanismes de saisie automatique des délais ou encore des visites aléatoires d'analystes (procédure dite de « clients mystères ») chargées d'évaluer cette relation client. Des informations quantifiées, traduites par exemple en un indice de qualité de 1 à 5, seront ainsi produites pour évaluer les différents facteurs contribuant à la qualité de l'accueil et de la relation. Une animation de gestion et un pilotage de la performance, conformes avec l'objectif stratégique d'amélioration de la qualité de la relation client, pourront alors être mis en œuvre.

c) La difficulté de la mesure

Parmi les grandes disciplines de management, le contrôle de gestion a joué un rôle clé dans l'ingénierie de la mesure organisationnelle et contrairement à ce que l'on pourrait penser spontanément, cette problématique n'est ni simple, ni triviale.

La difficulté tient en premier lieu aux exigences implicites attendues de toute mesure, à savoir :

– la précision et la sensibilité, c'est-à-dire la capacité de la mesure à refléter le phénomène voulu et ses variations ;

– la fiabilité, qui assure que les mêmes performances produisent les mêmes valeurs de mesure ;

– l'objectivité, qui garantit que la mesure n'est pas affectée par la personne qui procède à la mesure ;

– la simplicité et la lisibilité, qui rendent la mesure aisément compréhensible par son utilisateur.

Ces qualités ne sont ni évidentes ni naturelles. Ainsi, la « précision totale », c'est-à-dire l'exactitude d'une mesure, n'existe pas, celle-ci est toujours « plus ou moins précise » par rapport au phénomène qu'elle appréhende, ne serait-ce que parce qu'elle repose toujours sur un certain nombre de conventions, dont la pertinence n'est par définition pas démontrable.

Mesurer le coût horaire

Pour mesurer le coût horaire dans une usine, de nombreux choix doivent être faits. Quels types de coûts prend-on en considération ? Se limite-t-on aux seuls coûts de production ou intègre-t-on des coûts indirects d'encadrement et/ou des coûts de structure ? De même, à quel nombre d'heures le coût total doit-il être rapporté ? Considère-t-on les heures payées, les heures travaillées, les heures « standard » ? Selon les choix effectués, le coût horaire sera différent.

De même la fiabilité et l'objectivité ne vont-elles pas d'elles-mêmes, elles doivent être construites. Ainsi par exemple, les mesures comptables, que l'on considère généralement comme les mesures les plus fiables et objectives, ne le sont que parce que l'organisation a mis en place des procédures de contrôle interne et externe très rigoureuses sur ces données légales. Les données opérationnelles font en général également l'objet de contrôles de validation pour assurer une information courante de qualité. En revanche, de nombreuses informations de gestion, dès lors qu'elles sont créées pour les besoins spécifiques de l'analyse managériale, doivent être dans le même temps accompagnées de la création de procédures satisfaisantes de collecte, de traitement et de fiabilisation des informations.

Au-delà de leur difficulté intrinsèque, ces qualités ne sont pas toujours faciles à combiner. Ainsi, il est tentant, pour mesurer un phénomène avec une plus grande précision, de multiplier les mesures, mais cet exercice a ses limites si l'on souhaite maintenir le principe de simplicité.

Une ou plusieurs mesures ?

Si on cherche à mesurer le dynamisme des commerciaux, une mesure comme le chiffre d'affaires facturé par vendeur donne une vision d'ensemble, mais informe peu sur les causes de bonne ou mauvaise performance. On peut préférer diversifier les mesures, en retenant une mesure de l'activité des vendeurs (par exemple, le nombre de contacts établis avec des clients, quelle que soit leur issue), une mesure de leur capacité de négociation (ex : le nombre de contacts transformés en proposition commer-

ciale), une mesure de leur efficacité finale (ex : le nombre de propositions acceptées). La combinaison de ces trois mesures offre une vision plus fine de la performance commerciale, mais la multiplication du nombre de mesures va à l'encontre de la simplicité.

Mais la difficulté principale réside incontestablement dans le choix de mesures *pertinentes*, c'est-à-dire de mesures cohérentes avec la performance de l'entreprise. Un bon système de mesure est un système traduisant correctement les objectifs stratégiques de l'entreprise, souvent multi-dimensionnels.

C'est ce qui marque la limite entre mesure et comptabilité. Si le contrôle de gestion entretient des liens historiques avec la comptabilité, sa production et sa valeur ajoutée propre nécessitent des prises d'information et des retraitements qui ne se limitent nullement à l'information comptable. Une mesure de productivité d'un atelier, un indice de satisfaction clientèle d'une agence ou encore un taux de service d'un centre logistique, sont appréhendés par des mesures traduisant des niveaux de performance qui font plus immédiatement sens pour leurs responsables.

D - La distinction entre démarche de contrôle et fonction du contrôleur de gestion

Un débat est parfois engagé sur la question des limites du contrôle de gestion, certains critiquant des conceptions trop étroites de la démarche, d'autres reprochant inversement aux définitions plus larges leur ambition démesurée et leur manque de précision. À notre sens, cette controverse repose en grande partie sur une confusion entre démarche de contrôle et fonction du contrôleur de gestion.

Une démarche de contrôle, au sens que nous avons développé ci-dessus, dépasse largement les fonctions attribuées au contrôleur de gestion. C'est une démarche managériale assurée *conjointement* par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion.

> Si on reprend notre métaphore nautique, le rôle du responsable opérationnel dans une entreprise peut être comparé à celui du capitaine du navire, alors que la fonction du contrôleur de gestion s'apparente plus à celle du navigateur. Le premier fixe le cap, tient la barre et décide, l'autre lit la carte, suggère une route adaptée au cap choisi, surveille les instruments de navigation et assiste le capitaine dans le choix des manœuvres.

Le rôle des responsables opérationnels dans la démarche de contrôle est déterminant. Tout d'abord, ce sont eux qui « finalisent » le système de contrôle, car celui-ci doit être adapté à des choix qui relèvent de leur responsabilité : priorités stratégiques, structure de l'organisation, etc. Le système de contrôle a par ailleurs vocation à constituer une aide à la prise de décision, et celle-ci incombe également aux managers. Les responsables opérationnels sont donc à la fois les donneurs d'ordre et les bénéficiaires du système de contrôle.

Les contrôleurs de gestion assurent quant à eux une fonction de *support*, un rôle d'appui aux responsables opérationnels dans la mise en œuvre de la démarche : leur mission est de favoriser, d'animer, souvent d'aider à concevoir, les éléments du système de contrôle.

Figure 1.3. – La distinction entre démarche de contrôle et fonction du contrôleur de gestion

Certains considèrent que dans ce « binôme », le rôle du contrôleur de gestion est d'*informer*, alors que celui du responsable opérationnel est de *décider*. Cette distinction demande à être nuancée, car la façon d'informer oriente parfois fortement le type de décision qui en résulte. Par exemple, si le contrôleur de gestion réduit le système d'informations de gestion au calcul des coûts de production, il oriente les décisions managériales vers l'amélioration des processus de fabrication, mais ne met pas en lumière les surcoûts éventuellement générés par les services de support (marketing, R&D, etc.), ni les éléments plus qualitatifs de la performance. Les rôles sont donc plus imbriqués qu'il n'y paraît à première vue.

Par ailleurs, on ne peut établir une frontière stricte entre les rôles du responsable opérationnel et celui du contrôleur de gestion, car ceux-ci dépendent du contexte. Si la culture de gestion des opérationnels est très forte, ils prennent souvent en charge une grande partie du processus de contrôle. C'est le cas par exemple dans le groupe VALEO, dans le secteur de l'équipement automobile, où la culture du contrôle de gestion est très forte : les managers, étant parfois eux-mêmes d'anciens contrôleurs de gestion, prennent eux-mêmes en charge une partie importante de la démarche. À l'inverse, quand la culture de gestion est plus faible, les contrôleurs de gestion ont un rôle de sensibilisation, voire de formation, plus important à l'égard des opérationnels. C'est parfois le cas dans les entreprises où une « culture ingénieur » domine, ou dans les secteurs non marchands comme les hôpitaux, les associations, etc.

Cet ouvrage s'intéressera essentiellement aux composantes d'une démarche de contrôle, indépendamment du rôle du contrôleur de gestion.

Section 2. Le processus de contrôle dans une organisation décentralisée

La dynamique de base présentée ci-dessus et résumée par la figure 1.2. constitue le cœur de la démarche de contrôle, sa nature fondamentale. Elle s'applique à tous les types d'organisation, y compris les plus simples. Ainsi, le contrôle de gestion n'est pas, comme on l'entend parfois, une démarche réservée aux grandes entreprises : cette idée repose à notre avis sur deux erreurs, la première consistant à assimiler démarche de

contrôle et fonction du contrôleur de gestion, la seconde à considérer que le contrôle porte essentiellement sur les individus qui constituent l'entreprise. Ainsi, si une petite entreprise ne dispose pas toujours des ressources suffisantes pour nommer un contrôleur de gestion, il demeure essentiel qu'elle mène une réflexion sur les objectifs qu'elle poursuit et les moyens qu'elle met en œuvre pour les atteindre, et qu'elle suive par ailleurs régulièrement les résultats qu'elle obtient. Cette dynamique ne peut certes pas être aussi formalisée que dans une grande entreprise, mais elle demeure fondamentale. Il en est ainsi même s'il n'existe qu'un seul décideur au sein de l'organisation, ce qui est le cas dans de nombreuses entreprises de petite taille.

Si la démarche de contrôle n'est donc pas spécifique aux organisations de grande taille, pour autant elle s'y révèle évidemment plus complexe que dans une organisation réduite à un acteur unique.

A - Un double enjeu : inciter et coordonner

Dès lors que l'on se situe dans le cadre d'une organisation, la performance d'ensemble est subordonnée aux actions des individus qui la composent.

Or les membres d'une organisation ne sont pas toujours spontanément enclins à engager les efforts qu'exige la performance visée. Ils peuvent privilégier leur intérêt personnel au détriment de l'intérêt général de l'entreprise, limiter leurs efforts. Ce phénomène bien connu est appelé le *risque d'opportunisme* de la part des acteurs. Ce risque est d'autant plus fort que la complexité du monde économique incite les entreprises à décentraliser de plus en plus la prise de décision, conférant ainsi à chaque acteur un espace d'intervention supplémentaire. Afin de maîtriser ce risque, le système de contrôle doit intégrer des mécanismes d'*incitation* des différents acteurs, c'est-à-dire des dispositifs qui permettent d'assurer une convergence suffisante des actions locales avec l'intérêt de l'entreprise au niveau global.

Par ailleurs et indépendamment des inclinations de chacun, la multiplicité des acteurs génère un risque d'incohérence entre les actions menées, et donc un besoin de *coordination*. Celle-ci doit tout d'abord être assurée sur le plan vertical, c'est l'objectif d'*alignement stratégique* :

– l'objectif de performance et la stratégie de l'organisation doivent être « déployés » au sein de l'entreprise afin d'être intégré au niveau des actions locales ;

– dans le sens inverse, les informations et l'expertise collectées « sur le terrain » doivent remonter afin d'enrichir le processus de réflexion stratégique des dirigeants.

Ce travail de communication entre les différents niveaux hiérarchiques est d'autant plus nécessaire que l'entreprise est de grande taille, que les distances géographiques sont importantes, que l'instabilité de l'environnement exige une réactivité importante.

La coordination doit également être assurée sur le plan horizontal, c'est-à-dire entre les différents acteurs :

– les divisions d'une entreprise correspondent à des produits, marchés ou zones géographiques différents dont les intérêts ne sont pas spontanément convergents. Par exemple, imaginons qu'un groupe soit composé d'une division A fabriquant des composants électroniques et d'une division B fabriquant des instruments de mesure de précision. La division A peut vendre ses composants sur le marché externe ou à la division B qui les utilise pour la fabrication de ses produits. L'intérêt de la division B est, à qualité égale, d'acheter ses composants au fournisseur le moins cher : elle militera donc pour que la division A lui cède ses composants sans prendre de marge, et donc moins cher que les fournisseurs externes à performance égale. L'intérêt de la division A est *a priori* opposé : elle préfèrera dans la mesure du possible vendre ses produits avec une marge bénéficiaire à l'extérieur. Sans un mécanisme de coordination entre les deux divisions, il n'est garanti que l'intérêt global du groupe soit assuré ;

– de même la spécialisation du travail en métiers différents (développement, commercial, production, etc.) induit un besoin de coordination entre les fonctions du fait de leur complémentarité.

Dans une organisation, une démarche de pilotage a donc deux objectifs supplémentaires : inciter et coordonner les différents acteurs. Ceci explique que le rôle du contrôle de gestion soit souvent défini en termes « d'orientation des comportements » (Anthony, 1988, Merchant, 1997).

Ceci complexifie considérablement la démarche, pour plusieurs raisons :

– le comportement humain lui-même est complexe, et les réponses individuelles à des dispositifs d'incitation ou de coordination sont hétérogènes. Comment par exemple mettre en place un système qui ait le même pouvoir d'incitation pour tous ? Comment assurer une certaine convergence au système tout en respectant l'autonomie des acteurs ?

– Il est parfois difficile de remplir simultanément les objectifs d'incitation et de coordination (voir chapitre 6) ;

– Enfin, les stratégies par lesquelles une organisation peut essayer d'agir sur les comportements sont multiples et de nature très différentes.

B - Les différents modes d'orientation des comportements

Dans cette perspective d'incitation et de coordination, on distingue en général plusieurs types de moyens pour orienter les comportements :

– un *contrôle direct des comportements*, qui peut s'exercer par des contraintes physiques ou administratives (restrictions d'accès, autorisations de dépenses, etc.), des limitations de pouvoir (par exemple, une personne est autorisée à engager des dépenses d'investissement en deçà d'un certain montant), etc. ;

– un *contrôle par les résultats*, qui consiste à fixer des objectifs de performance à un individu, en le laissant libre du choix des actions qu'il engage pour les atteindre ;

– un *contrôle par la culture*, plus informel, qui cherche à agir sur les valeurs et les croyances des individus. Appartiennent à cette catégorie tous les dispositifs qui permettent d'homogénéiser la culture au sein d'une entreprise, comme par exemple le recrutement de profils homogènes, les actions de formation, les rites et les codes de conduite propres à l'entreprise.

Le contrôle par les résultats permet de combler les lacunes d'un contrôle direct des comportements, et notamment le fait que celui-ci soit difficilement compatible avec l'autonomie attendue d'un manager. L'idée est de passer alors d'un contrôle très centralisé à une logique plus contractuelle, le manager « échangeant » un certain pouvoir de décision et des moyens contre l'engagement d'atteindre certains résultats.

Toutefois, le contrôle par les résultats n'est pas sans faiblesses, et de nombreuses critiques lui ont été portées :

– dans un contexte incertain, les résultats sont difficiles à définir à l'avance, on risque donc de créer des rigidités ;

– dans un contexte de crise, le contrôle par les résultats n'est pas incitatif pour les managers, car il est difficile d'obtenir des performances très importantes ;

– le contrôle par les résultats, basé sur la définition d'objectifs spécifiques à chaque manager, peut aboutir à des comportements individualistes néfastes à l'objectif de coordination horizontale entre les fonctions ;

– ceci est également vrai sur un plan vertical : le contrôle par les résultats, appliqué *stricto sensu*, repose sur une délimitation claire des zones d'intervention du manager et de son supérieur hiérarchique. Ceci ne favorise pas la logique d'apprentissage, car le dialogue et la coordination sont concentrés sur la seule période de négociation des objectifs. Or en environnement instable, le dialogue entre manager et hiérarchie doit être plus continu, pour évoluer vers ce que certains appellent un « contrôle interactif » (Simons, 1995) ;

– certains ont suggéré que le contrôle par les résultats était plus adapté à certaines cultures sociétales. D'Iribarne (1989) suggère ainsi que la logique contractuelle fonctionne bien aux États-Unis car elle est inhérente au mode de fonctionnement même de la société américaine, mais qu'elle se transpose plus difficilement dans des contextes européens où dominent des logiques comme celle de l'honneur ou du consensus ;

– enfin, de façon plus générale, l'idée d'un contrat entre un supérieur et son subordonné est faussée à la base par la relation hiérarchique qui les unit, il y a donc du « jeu » autour du contrat.

Le contrôle par la culture permet de répondre à certaines de ces limites. Ainsi par exemple, l'appartenance à un groupe solidaire peut être une façon de maintenir la motivation des individus quand un contexte de crise limite la stimulation par les résultats individuels. Il favorise par ailleurs la communication et la coordination, en abolissant les frontières internes induites par des responsabilités individuelles et en favorisant l'adhésion à des valeurs et objectifs communs. Il n'est sans doute pas neutre que

l'idée de contrôle par la culture ait émergé au moment où les entreprises japonaises étaient à leur apogée, reflétant ainsi l'impact du mode d'un mode de fonctionnement sociétal radicalement différent de la logique anglo-saxonne.

Mais le contrôle par la culture ne supplante pas les autres formes de contrôle. Des facteurs de contingence (par exemple la culture sociétale) rendent l'un ou l'autre modèle plus adapté selon les contextes. Le contrôle par la culture présente également des défauts que ne possèdent pas le contrôle par les résultats : un risque de dilution des responsabilités lié à la primauté du collectif sur l'individuel, un postulat d'alignement des valeurs de l'entreprise et des valeurs individuelles qui est discutable.

Ainsi, on considère en général qu'un bon système de contrôle combine plus qu'il n'oppose les différentes formes de contrôle. Si l'orientation des comportements répond en grande partie à une logique contractuelle, celle-ci est rarement mise en œuvre de façon stricte et exclusive.

C - La notion d'entité de gestion ou centre de responsabilité

Dans un environnement décentralisé, le processus de pilotage aboutit à la définition d'entités de gestion ou centres de responsabilité, en cohérence avec la structure organisationnelle de l'entreprise.

a) La structure organisationnelle

Nous définirons la structure organisationnelle comme un schéma d'organisation de la décision au sein de l'entreprise. Cette structure aboutit à la création d'entités, dotées d'un certain pouvoir de décision, et peut être organisée selon différents schémas, à la fois verticalement et horizontalement.

Verticalement, le degré de décentralisation peut être plus ou moins marqué. Ainsi, les décisions peuvent être globalement laissées à l'initiative des managers « de terrain », mais certaines d'entre elles rester centralisées au niveau de la direction générale, parce qu'elles sont jugées stratégiques ou parce que l'on estime qu'elles seront plus optimales si elles sont prises à un niveau global : c'est par exemple souvent le cas pour les décisions d'investissement ou de financement. De même, lorsqu'il existe des services fonctionnels centraux (finances, ressources humaines,

achats, etc.), leurs prérogatives peuvent être plus ou moins importantes, allant de la simple coordination des actions locales, sans pouvoir décisionnel, à des politiques centrales très structurantes.

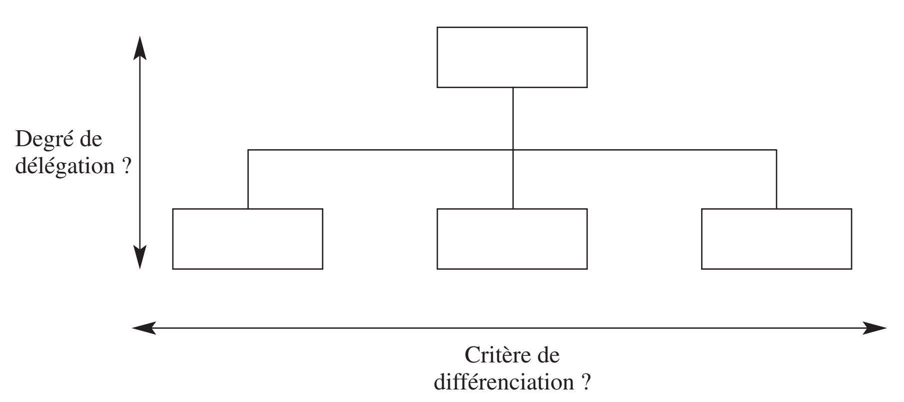
Horizontalement, on peut organiser les schémas de décision selon plusieurs critères. Pour de nombreux théoriciens, le principe de base est de limiter au maximum les dépendances entre les entités, en regroupant les dépendances les plus fortes au sein d'une même entité. De ce point de vue, on distingue en général trois grands types de schémas d'organisation :

– la structure fonctionnelle, qui regroupe des personnes disposant d'un métier ou savoir-faire commun ;

– la structure divisionnelle, qui regroupe l'ensemble des savoir-faire nécessaires sur un segment homogène (un produit, un marché, une zone géographique, etc.). Une division est souvent elle-même organisée selon un schéma fonctionnel. Les deux types de structure ne s'opposent donc pas nécessairement, elles se situent à des échelles différentes ;

– les structures dites « transversales », qui organisent la décision sur des critères transversaux aux fonctions de l'entreprise (structures par projets, structures par processus) ou qui combinent plusieurs critères (organisations matricielles).

Figure 1.4. – La définition d'une structure organisationnelle



b) La structure de gestion

La structure organisationnelle est particulière à chaque organisation, et va s'avérer déterminante pour le système de pilotage car, comme nous l'avons souligné plus haut, elle génère des risques qui obligent l'organisation à mettre en place des dispositifs de contrôle complémentaires.

L'un des dispositifs les plus utilisés pour gérer ces risques est la mise au point d'une *structure de gestion*[1]. Elle consiste à définir des paramètres de gestion pour chaque entité de la structure, et plus particulièrement :

– la nature des objectifs assignés à l'entité, qui correspond aux critères sur lesquels elles sera évaluée *ex post* ;

– les ressources qui lui sont attribuées (effectifs, matériel, etc.).

Une entité de la structure organisationnelle devient alors une entité de gestion ou *centre de responsabilité*.

Le principe général est que la détention d'un pouvoir de décision doit être assortie, en contrepartie, d'une responsabilité, c'est-à-dire d'une obligation de rendre compte des résultats de ces décisions.

Figure 1.5. – Le principe de responsabilisation des entités

Les termes de cette responsabilité, par nature contractuelle, doivent être clairement définis. Dans cette perspective, la mesure va être encore une fois au cœur de la démarche de pilotage : il va s'agir de construire un système de mesure de performance au niveau de chaque entité. Celui-ci a pour but de clarifier le *type de contribution* attendu de chaque entité dans

1. La mise au point s'une structure de gestion relève du contrôle par les résultats, ce n'est donc qu'une des modalités d'action.

la réalisation de la performance d'ensemble. C'est sur cette base que seront fixés les objectifs des entités, c'est-à-dire le niveau de performance attendu[2].

Dans une organisation décentralisée, la mesure de performance doit donc être construite non seulement au niveau global de l'organisation, mais également au niveau local, pour chaque entité.

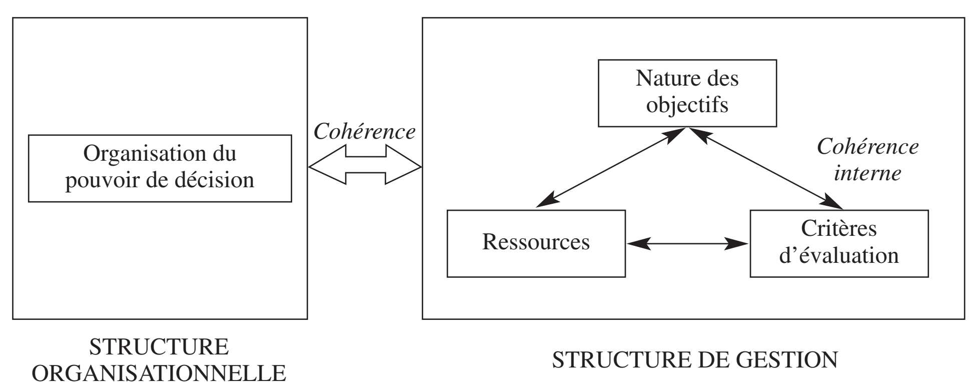
Il est important que la structure de gestion soit cohérente. Ceci signifie tout d'abord une cohérence entre les objectifs et les moyens assignés à une entité. Ceci exige également une cohérence entre les objectifs de l'entité et les critères qui permettront son évaluation *ex post*. En effet, si l'entité est évaluée sur des critères différents des objectifs qui lui sont assignés, elle est peu incitée à tenter de les atteindre. C'est par exemple le cas dans les entreprises qui affichent des objectifs économiques clairs, mais continuent à promouvoir et à rémunérer leurs membres sur la base de l'ancienneté. Les objectifs de l'entité doivent donc être associés à une forme d'incitation (rémunération et promotion), et corollairement à une évaluation, basées sur la performance de l'entité.

Mais surtout, il est important que la structure de gestion soit adaptée à la structure organisationnelle, c'est-à-dire que les paramètres de gestion d'une entité soient cohérents avec l'étendue de son pouvoir de décision. Plus le pouvoir de décision est large, plus la responsabilité de l'entité doit elle-même être large.

---

2. Une confusion entre structure organisationnelle et structure de gestion peut exister en raison de la double signification du terme *responsabilité* dans la langue française courante. Celui-ci désigne en effet à la fois l'étendue du pouvoir de décision d'un manager et ce dont il est amené à rendre compte. La langue anglaise est plus précise dans la mesure où elle appréhende ces deux concepts avec des termes différents, en l'occurence *responsibility* pour le premier, *accountability* pour le second (voir par exemple Vancil, 1978). Il en est de même dans la littérature de gestion académique, où sont en général distinguées l'*autorité* assignée au manager et sa *responsabilité*, au sens plus restreint du terme.

Figure 1.6. – Structure organisationnelle et structure de gestion



Un centre de responsabilité se définit donc plus précisément comme un sous-ensemble de l'organisation, dont l'étendue du pouvoir de décision est claire, et qui est investi de ressources et d'une responsabilité cohérentes avec ce pouvoir.

Dans les entreprises, les choix de structure organisationnelle relèvent de la direction générale, alors que la construction d'une structure de gestion (objectifs et évaluation des performances) implique aussi fortement les contrôleurs de gestion. Si les uns avec les autres ne travaillent pas suffisamment de concert, il y a un risque réel en termes de pilotage.

Les différents termes de cette définition apparaissent maintenant plus clairement : la première partie désigne la structure organisationnelle, la seconde la structure de gestion, mais surtout le principe de mise en cohérence des deux est clairement annoncé.

c) Les différents centres de responsabilité

Traditionnellement, on distingue quatre types de centres de responsabilité, qui se différencient par l'étendue de leur pouvoir de décision, et donc par l'influence qu'ils peuvent avoir sur le résultat de l'entreprise :

– les *centres de coût*, dont les décisions ont des conséquences importantes sur les coûts de l'entreprise, mais pas sur le chiffre d'affaires. La responsabilité de ce type de centre s'exprimera en termes de maîtrise des

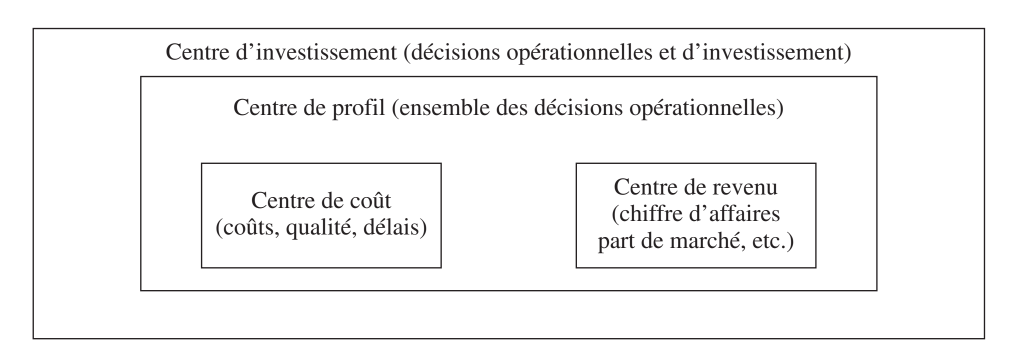
coûts, de qualité des produits, de délais, etc., mais ne pourra s'étendre à l'ensemble d'un profit. Les usines et les services de support constituent souvent des centres de coût.

– les *centres de revenus*, qui, à l'opposé, agissent essentiellement sur le chiffre d'affaires, mais très peu sur les coûts des services ou produits qu'ils vendent. Comme pour les centres de coût, leur responsabilité ne pourra s'étendre à l'ensemble d'un profit, mais elle se fondera sur des critères comme le chiffre d'affaires, les parts de marché, éventuellement les coûts commerciaux, etc. Les entités de distribution sont très souvent des centres de revenus.

– les *centres de profit*, qui ont un pouvoir de décision suffisamment large pour pouvoir assumer la responsabilité de l'ensemble du profit dégagé par l'activité. C'est le cas de beaucoup de divisions.

– les *centres d'investissement*, qui disposent de l'autorité la plus large, puisqu'ils gèrent non seulement les décisions opérationnelles, mais également les décisions relatives aux actifs nécessaires à leur activité (investissements, stocks, créances clients, etc.). Pour eux, la responsabilité d'un profit est insuffisante, et leur contribution sera définie sous forme d'un ratio de rentabilité (ROI, ROE, etc.) ou par un bénéfice résiduel (profit – pourcentage de l'actif géré).

Figure 1.7. – La typologie des centres de responsabilité



La terminologie utilisée dans cette typologie classique prête à confusion. Si les centres de coût ne rendent pas compte de la totalité d'un profit,

pour autant leur responsabilité ne se limite pas uniquement aux seuls coûts, mais elle s'étend également à des critères plus positifs comme la qualité des produits ou des services, les délais, etc. De même, la responsabilité d'un centre de revenu ne se réduit pas à la seule augmentation du chiffre d'affaires, mais elle pourra également intégrer certains critères de coût (coûts commerciaux, etc.). Nous verrons donc que, comme la performance de l'organisation prise globalement, celle des entités comporte souvent des dimensions multiples.

D - Autocontrôle et pilotage central

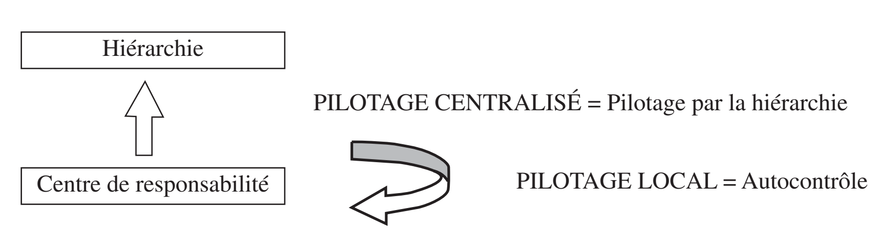
Si la création d'entités de gestion n'est pas sans conséquences sur la mesure de performance, elle ne l'est pas non plus sur l'organisation du *processus* de contrôle (planification, suivi des réalisations). La répartition de la prise de décision exige en effet de clarifier le rôle que chacun exerce dans le processus de pilotage.

La délégation du pouvoir de décision permet à l'entreprise de se rapprocher des problématiques vécues sur le terrain (comportement des clients, des concurrents, etc.) et de réagir plus rapidement aux évolutions de son environnement. Elle est également plus motivante pour les membres de l'entreprise, auxquels une certaine autonomie est conférée. Mais pour être réelle, cette autonomie requiert une certaine marge de manœuvre, c'est-à-dire que les entités doivent disposer non seulement d'un pouvoir de décision, mais également d'une possibilité de pilotage. Pour atteindre les objectifs de performance qui leur ont été assignés, les centres doivent pouvoir exercer un processus de contrôle à leur propre niveau, c'est-à-dire choisir les moyens et les plans d'action qui vont être engagés, en suivre la réalisation progressive, réagir en cas de dérapage par rapport à l'objectif. La décentralisation induit, pour être cohérente, un certain degré d'autocontrôle de la part des entités. Les outils du contrôle (budgets, tableaux de bord, etc.) seront donc en grande partie construits pour les entités.

La responsabilité d'une entité s'emboîte toutefois dans celle du niveau hiérarchique supérieur qui, en déléguant une partie des activités, n'en abandonne pas pour autant la responsabilité finale : s'il y a *transfert* du pouvoir de décision, la responsabilité quant à elle se dédouble. De ce fait, un processus de pilotage doit également être mis en œuvre par la hiérar-

chie pour surveiller la performance des activités déléguées. La décentralisation induit donc un partage du processus de contrôle entre la hiérarchie et les centres de responsabilité.

Figure 1.8. – Le principe de partage du processus de contrôle dans un environnement décentralisé

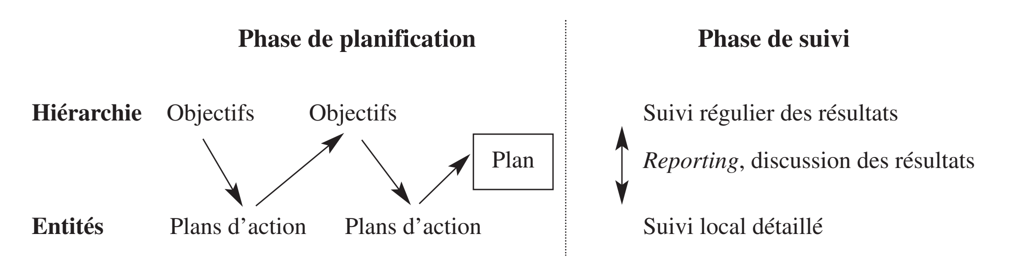


Le partage du pilotage s'exerce de façon différente selon les phases du processus et selon le degré de décentralisation de l'entreprise. La phase de planification doit être élaborée *conjointement* par la hiérarchie et les entités de gestion. La hiérarchie est impliquée dans la mesure où elle doit s'assurer du déploiement des objectifs stratégiques qu'elle s'est fixés vers les entités de gestion ; elle est également impliquée dans la mesure où elle alloue les ressources nécessaires aux entités. De leur côté, les entités sont concernées dans la mesure où ce sont elles qui élaborent les plans d'action engagés face aux objectifs, par leur connaissance plus fine des conditions de marché. La phase de planification consiste donc en général en un processus d'ajustement entre les perspectives des différents niveaux hiérarchiques, par itérations successives, jusqu'à l'obtention d'un véritable contrat.

En ce qui concerne la phase de suivi des réalisations, les rôles respectifs au sein de la hiérarchie sont plus dissociés. Le suivi des résultats s'opère selon un principe de subsidiarité : les résultats sont pilotés par le responsable de chaque entité (autocontrôle), la hiérarchie exerçant une surveillance régulière et n'intervenant qu'en cas de problème, selon un principe de gestion par exception. Cette surveillance suppose un processus de remontée d'informations le long de la ligne hiérarchique appelé *reporting*. En toute logique, les informations de reporting doivent être plus légères que les sys-

tèmes de suivi locaux. Elles sont souvent focalisées sur les résultats des entités, les sytèmes locaux comprenant également des informations détaillées relatives aux plans d'action. Celles-ci remontent de façon informelle lors de la discussion des résultats. Cette organisation des rôles permet d'éviter des redondances dans le suivi, qui généreraient des coûts importants et seraient contraires à l'idée d'autonomie des entités, tout en restant efficace, du fait de la coordination lors de la planification et du suivi des résultats par la hiérarchie.

Figure 1.9. – La répartition entre pilotage centralisé et pilotage local selon les phrases du processus de contrôle



Le processus de contrôle est donc mis en œuvre à la fois au niveau global et au niveau local, selon l'organisation théorique qui vient d'être décrite. Dans la pratique toutefois, la répartition des rôles peut varier : dans l'hypothèse d'une décentralisation maximale, la hiérarchie intervient peu dans les considérations opérationnelles ou la définition des stratégies locales, qui sont assumées en totalité par les entités ; elle concentre ses efforts sur la stratégie de diversification du groupe, c'est-à-dire sur la définition des produits et des marchés sur la base desquels est construite l'organisation ; le contrôle par les résultats est le mode de contrôle dominant. Dans d'autres cas, le groupe a une participation beaucoup plus active dans l'élaboration des stratégies locales, voire dans la définition des plans d'action qui permettent de les mettre en œuvre ; corollairement, le reporting de ce type d'organisations est plus lourd, car la logique de contrôle par les résultats ne s'applique pas strictement. Enfin, en pratique, le schéma de répartition des rôles est souvent altéré par les phénomènes de pouvoir et l'opacité des organisations.

Il est important de bien saisir les deux dimensions du contrôle de gestion, pilotage par la hiérarchie et autocontrôle par les entités, car le rôle du contrôleur est parfois réduit à la seule fonction de reporting. Historiquement, le contrôle de gestion est né dans le cadre d'entreprises dans lesquelles le pouvoir de décision était très centralisé, et où il était cohérent que le pilotage soit assuré par la seule hiérarchie. Avec le mouvement de décentralisation important des années 50, qui a connu son apogée dans les années 80 avec l*a priorité* absolue assignée à la satisfaction des clients, les systèmes de pilotage ont dû intégrer une dimension d'autocontrôle plus importante.

Conclusion

Ce chapitre a tenté une présentation synthétique des différentes dimensions d'une démarche de contrôle, et d'en affiner la définition.

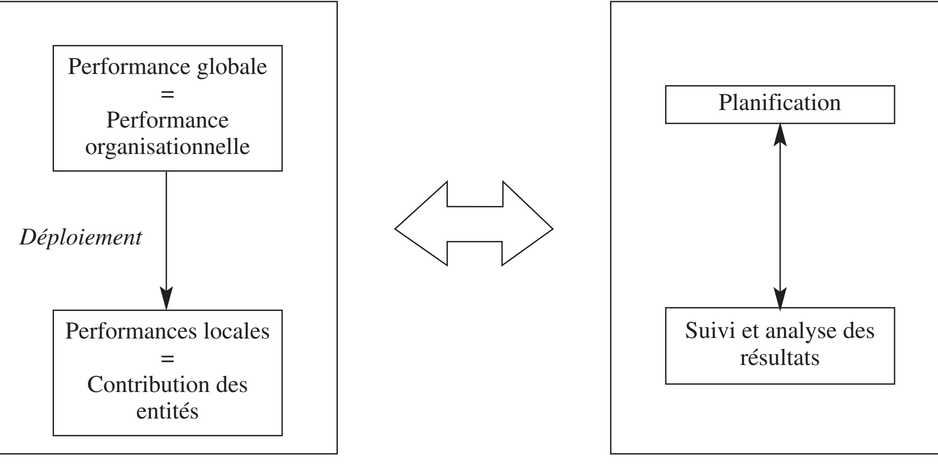
Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure.

Cette démarche recouvre :

– un travail de définition et de mesure de la performance, à la fois au niveau global de l'entreprise et pour chacune des entités qui la composent. Ces deux niveaux de mesure doivent être cohérents, c'est-à-dire que la contribution de l'entité doit être définie à partir des objectifs globaux ;

– une dynamique de pilotage dans le temps ou processus de contrôle, subdivisée en deux grandes étapes : la planification et le suivi des résultats. Ces deux phases sont également liées entre elles, puisque la planification sert de référence pour le suivi des résultats.

Figure 1.10. – Les différentes dimensions du pilotage de la performance



Dans cet ouvrage, il nous a semblé utile, pédagogiquement et opérationnellement, de séparer ces deux composantes : définition et mesure de performance d'une part, étapes du processus de pilotage d'autre part. Ceci permettra de bien saisir les spécificités de chacune. Toutefois, en pratique, la conception des systèmes et leur mise en oeuvre récurrente sont souvent assurées conjointement.

BIBLIOGRAPHIE

ANTHONY R.-N., *The management control function*, Boston, Harvard University Press, 1988.

BURLAUD A. et SIMON C., *Le contrôle de gestion*, Paris, Editions La Découverte, 1997.

DRUCKER P.-F., *The Practice of Management*, New-York, Harper and Brothers, 1954.

GIGLIONI G.-B. et BEDEIAN A.-G., « A conspectus of management control theory : 1900-1972 », *Academy of Management Journal*, vol. 17, n° 2, juin 1974, pp. 292-305.

D'IRIBARNE P., *La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales*, Paris, Editions du Seuil, mai 1989.

MERCHANT K.-A., *Modern management control systems,* Prentice Hall, 1997.

OUCHI W.-G., « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, vol. 25, n° 9, septembre 1979, pp. 833-848.

REEVES T.-K. et WOODWARD J., « The study of managerial control », in Joan Woodward (Ed.), *Industrial Organization : behaviour and control*, Londres, Oxford University press, 1970.

SIMONS R., « Control in an age of empowerment », Harvard Busines Review, mars-avril 1995, pp. 80-88.

Exercices

	Vrai	Faux
Quizz		
1. Le contrôle de gestion consiste à vérifier que l'entreprise est performante.	❒	❒
2. L'objectif du contrôle de gestion est surtout d'apporter l'information la plus riche possible aux managers de l'entreprise.	❒	❒
3. Le contrôle de gestion concerne aussi bien les PME que les grandes entreprises.	❒	❒
4. Le contrôle de gestion est exercé par la direction générale d'une entreprise.	❒	❒
5. Le contrôle de gestion est assuré par le contrôleur de gestion de l'entreprise.	❒	❒

Exercice

SPEED Ltd. est une holding financière basée à Londres. Elle détient des participations importantes dans de nombreuses entreprises, de tailles, activités, nationalités assez variées. En effet, Speed poursuit depuis toujours un objectif de rentabilité maximale, ce qui l'a amenée à investir dans des domaines aussi variés que l'industrie informatique ou la lunetterie, un nouveau concept de chaîne d'hôtels, des activités de conseil, etc. La diversification du groupe se poursuit d'ailleurs à un rythme soutenu grâce à une politique de croissance externe particulièrement efficace.

Considérant que les activités industrielles doivent être laissées aux industriels, et les activités financières aux financiers, les dirigeants de Speed prônent une décentralisation importante des décisions opérationnelles au niveau de chaque filiale, car, selon les termes du PDG, « aucun dirigeant ne peut réunir une expertise suffisante pour traiter de problématiques aussi variées ». Toutefois, afin d'assurer un suivi des performances de chacun, le contrôleur de gestion de Speed a mis au point cinq indicateurs clés que chaque filiale est censée renseigner chaque trimestre : le chiffre

d'affaires, le résultat d'exploitation, le montant des actifs, la capacité d'autofinancement, le niveau de trésorerie. Comme le souligne le directeur du contrôle de gestion, « ce sont les seuls indicateurs qui permettent de comparer des activités aussi disparates, et donc de piloter le groupe ».

Que pensez-vous de ce système de contrôle ?

Éléments de correction

Quizz

1. Partiellement vrai. Il s'agit bien de contrôler la performance. Mais le terme « vérifier » est discutable, car il signifie que le contrôle intervient après que les décisions ont été prises. Le contrôle est une démarche de pilotage, dans laquelle la phase de planification est essentielle.
2. Partiellement vrai. Il est important de fournir aux managers des informations pertinentes, ce qui n'est pas toujours le cas dans la pratique. Toutefois, le volume d'information peut devenir un handicap pour la prise de décision. Certains outils de pilotage viseront donc plutôt la concision pour favoriser la réactivité.
3. Vrai. Les PME ont également besoin de mettre en œuvre une démarche de pilotage. En revanche, la formalisation de la démarche sera nécessairement plus légère.
4. Partiellement faux. Dans un environnement décentralisé, le contrôle de gestion est assuré à la fois par la hiérarchie et par les entités à leur propre niveau.
5. Partiellement faux. Le contrôleur de gestion a bien évidemment un rôle dans la démarche de contrôle. Cependant, celle-ci relève avant tout des responsables opérationnels, car ce sont eux qui « pilotent » la performance. Le rôle des contrôleurs de gestion est de favoriser cette démarche, et ils sont souvent amenés à concevoir et faire vivre les dispositifs concrets sur lesquels elle s'appuie.

Exercice

Le système de contrôle décrit est très incomplet. Il ne représente que le

contrôle exercé par la holding sur ses différentes filiales, donc un contrôle très synthétique et très standardisé afin de gommer les différences entre les filiales et permettre les comparaisons (le dénominateur commun étant ici les résultats financiers).

Le groupe étant très décentralisé, le contrôle doit être en grande partie délégué aux filiales elles-mêmes, or nous ne savons rien sur ce que font les directeurs de filiale en matière de pilotage, les outils dont ils disposent, etc. Les cinq indicateurs suivis par la holding ne sont pas inintéressants pour les filiales, mais ils sont de peu d'utilité en matière de décision opérationnelle, car ils sont trop synthétiques. Le pilotage local sera donc sans doute très différent du pilotage effectué par la holding : les directeurs de division seront très impliqués dans les choix stratégiques, les indicateurs de gestion devront refléter le métier de chacune, la démarche budgétaire sera plus ou moins lourde selon la taille des filiales. On privilégiera donc la spécificité au détriment de la standardisation.

Partie 1

Mesurer pour gérer

Introduction de la partie 1

Le chapitre 1 a mis en évidence l'importance de la mesure en contrôle de gestion et son caractère structurant pour la dynamique de pilotage. En clarifiant le type de performance poursuivie, la mesure favorise la convergence des multiples actions au sein de l'organisation et couplée avec des systèmes d'incitation, elle permet de mettre sous tension les comportement individuels. Dans cette première partie de l'ouvrage, nous allons préciser les modalités concrètes de construction des systèmes de mesure.

Pour cela, il est utile de distinguer plusieurs types de systèmes. Les outils et les méthodologies de mesure sont en effet multiples. Par ailleurs, le souci permanent d'amélioration des dispositifs existants favorise le fleurissement régulier et soutenu de nouveaux outils de mesure, à tel point qu'il est parfois difficile de distinguer les évolutions véritables des effets de mode passagers. Il en résulte des débats parfois stériles sur les mérites respectifs des différents outils, des oppositions souvent excessives entre le « traditionnel » et le « nouveau », et surtout une grande confusion dans la « lecture », et donc la construction, des outils de mesure.

Pour tenter ce démêler cet écheveau, il nous semble nécessaire de clarifier à quoi sont destinés les outils de mesure, car c'est l'usage qui détermine en grande partie la configuration concrète d'un outil. Ceci est d'autant plus nécessaire que les usages sont multiples, et que certains

outils souffrent à notre sens d'un positionnement ambigu. Pour cela et en premier lieu, nous distinguerons les niveaux auxquels doivent être construites les mesures de performance, le niveau global de l'organisation d'une part, le niveau local des entités de l'organisation d'autre part.

Le chapitre 2 développera la question de la mesure de la performance globale de l'organisation, ce qui nous amènera à apporter des éclaircissements sur la notion de performance organisationnellc. Nous présenterons les différents systèmes de mesure existants et leur évolution, en distinguant les systèmes financiers et les systèmes non financiers ou KPI's, leurs modalités de construction, leurs forces et faiblesses.

Le chapitre 3 traitera de la façon de passer d'un système de mesures globales pour l'organisation à des systèmes de mesures locaux au niveau des entités qui la composent. Nous distinguerons plusieurs types d'entités et plusieurs perspectives « locales », et développerons les principes associés à chacune, avant de présenter les systèmes de mesure concrets qui en résultent, en distinguant là encore les approches financières et non financières.

Ces distinctions et développements nous permettront de revenir, dans la conclusion, sur le positionnement de certains outils, et notamment de systèmes de mesures récents comme l'EVA® ou le Balanced Scorecard.

CHAPITRE 2

Définir et mesurer la performance organisationnelle

Ce qu'il faut retenir

- Plusieurs conceptions de la performance organisationnelle se sont succédé depuis les origines du contrôle de gestion. Historiquement, on est passé d'une conception assimilant performance et réduction des coûts, à une définition plus large appréhendant la performance comme un couple coût/valeur. La performance a de ce fait plusieurs dimensions complémentaires, qui doivent être hiérarchisées en cohérence avec la stratégie de l'entreprise.
- Définir la performance organisationnelle suppose de clarifier quels sont les bénéficiaires de la performance de l'entreprise (stakeholders) et quels sont les liens qui les unissent. Le contrôle de gestion n'est donc pas nécessairement focalisé sur la maximisation de la valeur pour les actionnaires, la performance pouvant avoir un spectre plus large incluant d'autres stakeholders.
- La performance globale d'une entreprise a été traditionnellement appréhendée par des indicateurs de type financier : chiffres comptables, indicateurs de profitabilité et de rentabilité. Plus récemment, l'EVA® a été proposée comme une nouvelle mesure financière.
- Les indicateurs financiers basés sur des chiffres comptables ont des avantages : ils sont fiables et objectifs, et ils donnent une vision synthétique de la performance.
- Les indicateurs financiers présentent des limites : ils focalisent l'attention des managers sur le court terme ; ils ne favorisent pas la réactivité, car les problèmes sont repérés très tard ; ils donnent une vision très agré-

gée de la performance, qui ne facilite pas l'analyse nécessaire au pilotage ; enfin, les décompositions traditionnelles de ces indicateurs orientent souvent l'attention des managers vers la seule réduction des coûts.

- Les approches non financières se développent. Elles sont appuyées par des méthodologies variées (Balanced Scorecard, méthode OVAR), mais dont les objectifs et les principes sont proches. Elles complètent les indicateurs de résultat par des indicateurs portant sur les leviers d'action, plus réactifs, plus riches, et captant la performance à plus long terme. L'identification des leviers d'action pertinents repose sur une modélisation de la performance, c'est-à-dire l'établissement de relations de cause à effet entre les leviers mesurés et la performance recherchée.
- Le BSC propose quatre catégories d'indicateurs, reliées entre elles par des relations de cause à effet : des indicateurs de résultat financier, des indicateurs de satisfaction des clients, des indicateurs liés aux processus internes, des indicateurs d'apprentissage. La méthode OVAR favorise quant à elle une construction sur-mesure de l'outil, articulée autour de la clarification des objectifs et variables d'action de l'entreprise.

Introduction

Ce chapitre est consacré à la question de la mesure de performance *au niveau global de l'organisation*. Le chapitre 3 reprendra cette question au niveau des entités de l'organisation (*niveau local*).

Nous commencerons par des considérations générales relatives à la notion de performance organisationnelle (Section 1), puis nous présenterons les principaux types de mesure existants, en distinguant les mesures de type financier (Section 2) et les systèmes d'indicateurs non exclusivement financiers (Section 3).

Section 1. La performance organisationnelle

Comme nous l'avons développé au chapitre 1, mesurer la performance est essentiel pour piloter, mais délicat puisque le fait même de mesurer doit répondre à un certain nombre d'exigences. Le caractère malaisé de l'exer-

cice est renforcé par le fait que l'objet de la mesure lui-même, la performance, est une notion assez floue (Bourguignon, 1997).

Indépendamment de cela, on constate des évolutions dans les façons d'appréhender la performance depuis les origines du contrôle de gestion, certaines d'entre elles restant solidement ancrées, bien que partielles ou dépassées. Pour appréhender la performance de façon plus précise et moins contingente, un certain nombre de clarifications sont nécessaires.

A - La performance comme un couple valeur-coût

Dès ses origines, le contrôle de gestion s'est principalement intéressé au calcul des coûts induits par les processus de production. Ainsi, pendant longtemps, la performance de l'organisation a été assimilée à la *minimisation des coûts*, et nombreux sont encore ceux qui considèrent qu'elle constitue l'objectif principal du contrôle de gestion. Si cette conception était cohérente dans le contexte des grandes entreprises du début du XX[e] siècle qui initièrent les premiers systèmes de contrôle de gestion, elle est aujourd'hui insuffisante pour appréhender la performance de l'organisation.

a) Contrôle de gestion et réduction des coûts

L'une des définitions traditionnelles du contrôle de gestion, au début des années 60, le présente comme « *un dispositif permettant de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'entreprise* » (Anthony, Dearden, 1984).

Historiquement, l'attention a surtout été portée sur l'objectif d'*efficience*, c'est-à-dire sur la productivité, définie comme le rapport entre les ressources consommées dans l'entreprise et les objectifs de résultat poursuivis. Les ressources recouvrent les moyens affectés à une organisation ou à une entité : ressources financières, mais aussi ressources humaines et matérielles comme les loyers, les équipements ou les consommations et, le cas échéant, les ressources immatérielles comme les savoir-faire et les brevets.

Cette préoccupation a conduit à la mise au point de comptabilités analytiques – aujourd'hui rebaptisées comptabilités de gestion – et de procédures budgétaires élaborées, permettant une planification et un suivi

détaillés de la consommation des ressources. Initialement développées dans le contexte de l'Organisation Scientifique du Travail, les comptabilités en coûts standard ont permis de piloter la productivité des processus industriels. Les coûts standard ont pu ainsi tenir lieu d'objectifs économiques pour les managers intermédiaires, leur permettant d'échapper à la logique administrative de la dépense budgétaire.

Pour des raisons de volume, nous ne présenterons pas les différentes techniques de calcul et d'analyse des coûts dans cet ouvrage, et renvoyons pour cela le lecteur à des ouvrages plus spécialisés[1].

b) Contrôle de gestion et production de valeur

La performance des organisations a donc été pendant longtemps assimilée à la réduction de leurs coûts. Cette conception de la performance est toutefois très contingente. En effet, au début du XXe siècle, les stratégies des grandes entreprises mettaient l'accent sur les volumes vendus, si bien que l'axe central de la performance résidait dans la *maîtrise des prix* des produits, exigeant de ce fait une maîtrise importante des coûts en interne.

Avec l'avènement progressif du marketing et le développement des stratégies de différenciation, les conditions de succès sur les marchés ont évolué, la variable prix prenant parfois une place secondaire, comme c'est le cas par exemple pour l'industrie des produits de luxe. Dans ce type de contexte, les entreprises, pour devenir performantes, doivent désormais comprendre en quels termes s'exprime la *valeur* qu'elles doivent créer pour leurs clients : il peut s'agir d'une production matérielle (produits) caractérisée par un certain nombre de fonctionnalités (niveau de qualité, exigence de sécurité, etc.) ou d'une production immatérielle (service, image, etc.).

---

1. Mendoza C., Dobler P., Malleret V., Cauvin E., Delmond M.H., *Coûts et décisions*, Gualino éditeur, 2004.

L'exemple du transport ferroviaire

Considérons le cas d'une activité de service connue de tous : le transport ferroviaire de passagers. Si le responsable de région ne dispose que d'un système de suivi budgétaire pour piloter sa performance, son attention risque d'être principalement portée sur le contrôle des dépenses. Il cherchera notamment à s'assurer de dépenser exactement le budget. Pour cela, il gérera au plus près ses besoins durant les huit ou dix premiers mois de l'année afin de s'assurer de ne pas dépasser le budget, puis engagera les dépenses en fin d'année qui lui permettront de dépenser l'intégralité de l'enveloppe, afin ne pas amputer le montant reconduit l'année suivante. Dans cette configuration, la qualité de service est occultée au profit d'un management purement administratif des ressources.

Pour mettre en place un pilotage de la performance plus pertinent, il est important d'appréhender la création de valeur pour les clients, et donc de connaître leurs attentes. Ainsi, la qualité de service peut prendre ici des formes diverses :

– ponctualité des trains ;
– disponibilité des places ;
– confort dans les gares et dans les trains ;
– sécurité dans les gares et dans les trains ;
– fréquence des liaisons ;
– prix des trajets et conditions de tarification (formules d'abonnement, de forfaits...)

Ces dimensions doivent être partie intégrante du système de mesure de la performance, et donc traduites en indicateurs. Sur la dimension « ponctualité des trains » par exemple, on peut partir du principe que l'on dispose d'un enregistrement systématique des heures d'arrivée, si bien que la première étape pourra consister à analyser l'historique d'un certain nombre de périodes de référence pertinentes (la semaine ou le mois, par exemple). On cherchera, grâce à l'analyse statistique des retards enregistrés au cours de ces périodes, à caractériser des niveaux de performances moyens (des ponctualités moyennes) obtenus durant ces périodes. On sera amené à rechercher des incréments de retard (par exemple 3 minutes, 6 minutes,

10 minutes…) permettant de motiver une progression : si la ponctualité à 10 minutes s'établit à 95 %, on pourra choisir de retenir 6 minutes, pour lequel par exemple on se situerait à 68 % de trains ponctuels, ce qui correspond à une importante marge de progression, si toutefois cet objectif de ponctualité est pertinent à la fois pour les clients (ils accordent une importance forte à cette réduction de 10 à 6 minutes) et pour l'entreprise (les investissements et les efforts nécessaires sont réalistes).

Cette évolution vers la prise en compte de la valeur a été particulièrement marquée dans les années 80, avec le développement des démarches qualité plaçant le client au cœur de l'entreprise, et forçant donc les entreprises à envisager la performance du point de vue de ce tiers.

Pour reprendre la définition du contrôle de gestion exposée au paragraphe précédent, cette dimension « production de valeur » ne s'intéresse pas à l'efficience des processus de production, mais à leur *efficacité*, c'est-à-dire au fait de bien faire ce qui est attendu par le destinataire du bien ou de la prestation[2]. Nous verrons dans les paragraphes suivants comment la production de valeur peut se traduire concrètement dans les systèmes de mesure.

c) La performance comme un couple valeur-coûts

Il serait toutefois faux de dire que la performance-réduction de coût a cédé la place à la performance-production de valeur. La conception de la performance ne s'est pas transformée mais élargie, afin de tenir compte d'une plus grande variété des pratiques. Aujourd'hui, certaines entreprises optent pour des stratégies de réduction de coût et d'autres pour des stratégies de différenciation, donnant ainsi, à travers deux conceptions radicalement différentes de la performance, des orientations elles-mêmes contrastées aux systèmes de pilotage, comme nous le verrons concrètement en Section 3.

C'est le cas par exemple dans le secteur de la distribution, où les grandes surfaces poursuivent une politique de prix bas alors que les moyennes et

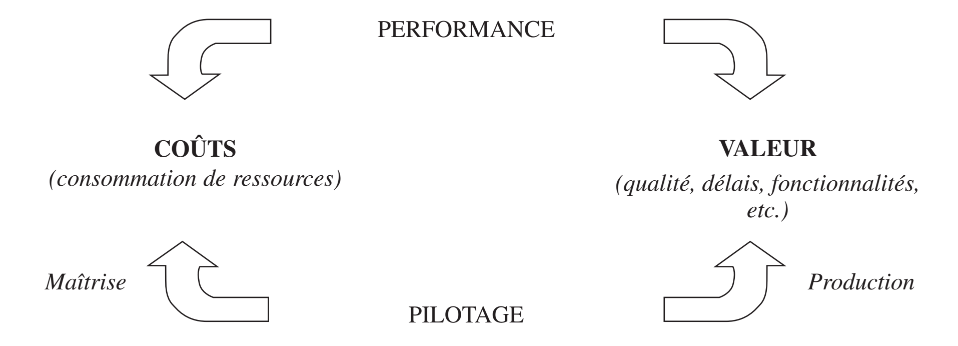
2. Il est important de ne pas confondre efficacité et activité. Ainsi, dans une activité industrielle, on pourra compter le nombre de pièces réalisées, c'est l'activité, mais on ne retiendra pour le calcul de l'efficacité que les pièces réalisées bonnes, c'est-à-dire validées par le contrôle qualité ou le client.

petites surfaces misent sur l'accueil, l'expertise, les services spécialisés. Cette diversité des stratégies selon la taille des entreprises s'observe également de façon parlante, quoique inversée, dans le secteur du transport aérien : les grandes compagnies, axées sur des critères comme la couverture des destinations et la qualité de service, sont concurrencées depuis les années 90 par de plus petites entreprises dites « low cost », dont l'objectif central est de proposer les tarifs les plus bas possibles.

Mais surtout, malgré leurs différences fondamentales, ces deux axes que sont la minimisation des coûts et la production de valeur sont en réalité indissociables. En effet, se préoccuper de maximiser la valeur créée pour les clients sans tenir compte de la façon dont celle-ci a été produite, c'est-à-dire en oubliant les coûts, peut s'avérer très dangereux en termes de rentabilité. À l'opposé, vouloir réduire les coûts à tout prix, c'est-à-dire au détriment éventuel de la qualité des produits ou de leur adaptation aux besoins spécifiques des clients, serait tout aussi désastreux.

La performance doit donc s'appréhender, de façon générale, comme un couple valeur/coût, c'est dans la comparaison de ces deux dimensions que s'apprécie la performance « nette ». Les deux dimensions sont complémentaires, la production de valeur pour les clients étant la condition de la réalisation du chiffre d'affaires, la maîtrise des coûts celle de la marge. Pour piloter la performance, le système de contrôle doit donc intégrer sa dualité intrinsèque.

Figure 2.1. – Les deux versants de la performance : coûts et valeur



Le secteur pharmaceutique par exemple, dans lequel dominent traditionnellement les stratégies de différenciation en raison de l'importance de la recherche et développement et de la spécialisation de chaque laboratoire sur certaines molécules, est de plus en plus confronté au développement du marché des médicaments génériques et à la pression sur les prix, et se trouve obligé d'intégrer également cette dimension dans son système de pilotage. De même, dans le secteur de la distribution, les grandes surfaces ne peuvent jouer exclusivement sur la variable prix, elles doivent accroître leur capacité à fidéliser leurs clientèles, via notamment des budgets de communication très importants.

Une étude, publiée en 1998 par le cabinet conseil *Mercer Management Consulting,* s'est intéressée à l'écart sur la création de valeur à long terme pour les actionnaires, entre les entreprises dites *à stratégie de croissance rentable*, c'est à dire accordant une attention continue à la production de valeur autant qu'à la réduction de coût, et celles dites *à stratégie de domination par les coûts* c'est à dire privilégiant la réduction des coûts et n'ayant pas de dispositifs formels d'amélioration continue de la production de valeur. Analysant les performances de 800 grandes entreprises d'Amérique du Nord dans 35 secteurs différents, entre 1992 et 1997, l'étude a mis en exergue un écart significatif de création de valeur entre les deux catégories d'entreprise. Le taux de croissance annuel moyen de la valeur boursière des entreprises a été, sur cette période, de 26 % pour les entreprises engagées dans des *stratégies de croissance rentable* contre 16 % pour les entreprises engagées dans des *stratégies de domination par les coûts*.

La production de valeur pouvant elle-même se décliner en plusieurs critères, la performance s'avère le plus souvent multidimensionnelle, comme l'illustre l'exemple du transport ferroviaire, où la valeur s'exprime à la fois en termes de ponctualité, de disponibilité, de confort, de sécurité, de prix.

Si certaines entreprises apparaissent focalisées sur une dimension unique, ceci ne traduit pas nécessairement une conception partielle de la performance. En effet, pour orienter correctement un système de contrôle,

des priorités doivent être établies et il est nécessaire de *hiérarchiser* l'importance relative de chacune des dimensions, en cohérence avec la stratégie de l'entreprise.

EXEMPLE

Le groupe BMW

Le groupe BMW définit sa stratégie de la façon suivante : « *The BMW Group concentrates on selected premium segments in the automobile market. This means that it is the only multibrand automobile manufacturer in the world that is not active in the mass market, i.e. the volume segments of the automobile market.*

The aim of the premium brand strategy is to achieve higher revenues per vehicle, on the basis of a high-value product substance and an unmistakable brand profile. The BMW Group pursues this premium brand strategy with the BMW and MINI brands, and, since 1st January 2003, with Rolls-Royce. This means that it will cover the premium segments from the small car to the absolute luxury category. » (site internet du groupe, octobre 2003)

Dans ce groupe, la production de valeur pour les clients, sous forme de prestations de luxe, apparaît donc comme centrale. Ceci ne signifie pas que la maîtrise des coûts soit sans importance, mais qu'une hiérarchie a clairement été établie. « *The Company expects that in the next ten years, the premium segments of the automobile market will grow worldwide by around 50 %. In contrast, the mass volume segments will increase by "just" 25 % or so during the same period. The BMW Group is aiming to achieve profitable growth in the future too, and in that order of priority - "profitable" followed by "growth"* ».

Une démarche de contrôle de gestion repose donc sur une véritable ingénierie de la mesure, qui recouvre à la fois un travail de réflexion sur les dimensions de la performance visée, leur hiérarchisation et leur traduction au sein d'un système de mesures pertinent.

B - Les bénéficiaires de la performance organisationnelle : *shareholder* versus *stakeholder value*

La conception de la performance s'est également élargie sur un second point, celui des bénéficiaires de la performance : on est ainsi schématiquement passé d'une représentation de la performance organisationnelle longtemps réduite à la seule rentabilité financière et économique pour l'actionnaire (*shareholder value*) à des approches plus globales pouvant inclure d'autres destinataires de la performance que génère une organisation ou *stakeholders* (clients, fournisseurs, employés, la société en général, etc.) et d'autres buts que la seule rentabilité financière : c'est l'approche dite des parties prenantes ou *stakeholder value* (Atkinson, Waterhouse, Wells, 1997).

Ce point est important car il a une incidence directe sur le type de « production de valeur » que doit gérer l'entreprise. En effet, dans le paragraphe précédent, nous avons opposé réduction de coût et production de valeur pour le client, privilégiant ainsi implicitement un type de stakeholder particulier, les clients et, *in fine*, les actionnaires. Dès lors que le champ de vision intègre d'autres parties prenantes, la notion de valeur doit elle-même intégrer cette multiplicité : valeur pour les clients, valeur pour les employés, valeur pour la société, etc.

L'élargissement s'impose tout d'abord pour pouvoir étendre les démarches de contrôle de gestion à d'autres types d'« entreprises ». C'est ainsi que des organisations aussi variées que des établissements publics et parapublics (hôpitaux, mairies, écoles, police), des associations d'une certaine taille, des organisations artistiques, en sont venues à mettre en place des démarches et outils autrefois réservés aux entreprises industrielles du secteur privé. Or il est clair que dans ces contextes, le modèle du « tout financier », et de façon plus générale du « tout économique » n'est pas adapté, car ces organisations poursuivent des buts de nature différente : service public (garantir un service minimum de certaines prestations), objectifs sociaux (niveau d'éducation, protection/santé, respect de l'environnement), objectifs humanitaires (défense des droits de l'homme) ou autres (art, défense des animaux, etc.). Tant que le contrôle de gestion reste défini de façon étroite sur la base d'objectifs purement financiers, il y a impossibilité pour ces organisations d'entrer dans ce type de

démarche. En revanche, dès lors que l'on admet qu'un processus de pilotage (planification, analyse des résultats) peut s'appliquer à différents types d'objectifs, donc si on ouvre la notion de performance organisationnelle, le blocage est levé.

Cet élargissement de la conception de la performance répond aussi à des évolutions dans les rapports de force entre les différentes parties prenantes (Pesqueux, 2000). Une première évolution a eu lieu dans les années 80, la pression concurrentielle plaçant le client en position de force par rapport aux entreprises : il en résulta une plus grande prise en compte de ces stakeholders dans les systèmes de gestion des entreprises, comme en attestent par exemple la mise en place généralisée de démarches qualité et le développement d'indicateurs non exclusivement financiers.

Aujourd'hui, on observe plusieurs tendances :

– un retour à la prééminence des actionnaires, avec la modification de la structure de l'actionnariat et notamment le développement des fonds de pension, donc un retour à une plus grande pression financière ;

– une plus grande sensibilité de la société et des analystes financiers aux considérations environnementales, qui là encore amènent certaines entreprises à intégrer ces dimensions dans leur définition de la performance.

Ces tendances se traduisent par le développement de mesures de performance nouvelles du type EVA® ou indicateurs environnementaux (voir sections 2 et 3).

Mais en amont des contextes particuliers ou tendances générales, c'est la problématique des buts fondamentaux d'une entreprise qui est posée à travers la question des bénéficiaires de la performance. Deux questions se dégagent :

– Quel type de stakeholders l'entreprise prend-elle en considération ?

– Quel type de lien établit-elle entre ces stakeholders, des liens de complémentarité ou des liens d'opposition ?

Sur la première question, des considérations sectorielles doivent être prises en compte. Ainsi, les questions d'environnement se posent de façon plus aiguë dans certains secteurs (chimie, pétrole, etc.). L'État constituera un stakeholder à part entière dans les organisations publiques

ou dans certains secteurs très réglementés, alors qu'il sera peut-être secondaire dans d'autres entreprises.

Le domaine d'activité n'est pas le seul critère pertinent. Ainsi, pour certaines entreprises, la Région dans laquelle elles sont implantées est un stakeholder important, car elles sont de gros pourvoyeurs d'emplois locaux et que cette considération ne peut être écartée. De même, un climat social particulièrement tendu peut conduire à accorder une importance aux employés plus marquée que dans d'autres entreprises. L'identification des stakeholders pertinents pour une entreprise est donc fortement contingente aux pressions qui s'exercent sur l'entreprise, souvent spécifiques.

EXEMPLE

Le groupe IKEA

Le groupe d'ameublement suédois IKEA affiche de façon claire ses engagements en termes de responsabilité sociale et environnementale.

« Marianne Barner, aujourd'hui directrice de la communication d'IKEA, se rappelle ses débuts dans l'entreprise, en janvier 1994, comme responsable des tapis. Elle venait à peine de prendre ses fonctions quand une chaîne de télévision suédoise a diffusé un documentaire sur le travail des enfants au Pakistan, citant Ikea parmi les acheteurs de ces tapis. Plutôt que de faire le dos rond, Ikea prit l'affaire très au sérieux. [...] Depuis, Ikea a progressé. Il y a deux ans, un code de conduite applicable à tous ses fournisseurs a été rédigé. Le géant suédois leur demande d'appliquer des conditions de travail décentes, en excluant notamment le travail des enfants, et de respecter l'environnement. « Avant, on pouvait rompre brutalement un contrat avec un fournisseur. On travaille différemment aujourd'hui, car cette méthode laisse l'enfant dans la même situation. Quand cela arrive encore, nous discutons avec le fournisseur pour trouver une alternative à l'enfant. En Inde, certains de nos fournisseurs ont commencé à former des femmes à la fabrication de tapis, ce qui est nouveau ». Ikea finance à cet effet pour 500 000 euros un projet de trois ans destiné à établir des structures éducatives pour les femmes et les enfants dans 200 villages en Inde » (*Libération*, « Le kit moral d'Ikea », 26 août 2002).

La seconde question est celle des liens établis entre stakeholders, et plus particulièrement entre les shareholders et les autres stakeholders. Globalement, deux théories s'affrontent (Berman S.-L. et al., 1999) :

– la première considère que la performance à l'égard de différents stakeholders ne mérite d'être prise en compte que dans la mesure où elle améliore, à plus ou moins long terme, la performance financière. Dans cette perspective, la satisfaction des clients n'a d'intérêt que par l'augmentation de chiffre d'affaires, et donc de résultats financiers, qu'elle génère ; le bien-être des employés est considéré comme un ingrédient nécessaire de la performance ; les préoccupations environnementales sont une façon de gérer l'image de l'entreprise, dans une logique d'augmentation des ventes. Dans cette approche, présentée de façon un peu caricaturale, l'intérêt pour les stakeholders ne remet pas en cause la prééminence de la valeur pour les actionnaires. Bien au contraire, la satisfaction des stakeholders apparaît comme un moyen de mieux gérer la performance à long terme des actionnaires (voir Section 3). Les différents buts peuvent être conflictuels à court terme, mais ils sont alignés sur le long terme ;

– la seconde théorie s'appuie sur le constat que l'entreprise, par son fonctionnement, affecte le « bien-être » des différents stakeholders, et stipule que ce pouvoir génère en contrepartie une responsabilité de l'entreprise. Créer de la performance pour les stakeholders répond à des principes éthiques que se donne l'entreprise et qui guident son action. Les buts des différents stakeholders doivent être combinés, et peuvent être conflictuels.

Ces considérations montrent qu'il n'existe pas « une » conception universelle de la performance, qui s'imposerait à toutes les entreprises : d'une part, on peut être confronté à des types de stakeholders très différents d'une entreprise à l'autre ; d'autre part, on peut adhérer de façon différente aux théories qui définissent les liens entre différents stakeholders.

Il y a donc un véritable besoin à la fois de discernement et de positionnement de la part des entreprises, pour définir les dimensions de la performance qui vont être intégrées dans le système de pilotage. Selon l'option qui est prise, l'orientation donnée au système sera sensiblement différente. En effet, la conception de la performance n'a de réalité que dès lors qu'elle est reflétée dans un système de mesure. Un des enjeux du débat

est donc l'architecture du système de gestion, la nature des indicateurs que l'on y insère et leur importance relative.

Dans la suite de ce chapitre, nous allons présenter de façon concrète les différentes façons de mesurer la performance organisationnelle. Celles-ci sont largement mises en œuvre dans les entreprises et sont en général appuyées par des discours normatifs, voire des méthodologies, qui dictent les conditions optimales de leur élaboration. Les éléments de clarification que nous avons présentés ci-dessus vont donc nous permettre de mieux comprendre non seulement ces pratiques, mais également la logique sous-jacente à ces mesures, condition indispensable pour pouvoir les utiliser à bon escient.

Section 2. Mesurer la performance organisationnelle : l'approche financière

Les premières mesures de la performance globale d'une organisation ont été construites sur la base d'éléments financiers. Après avoir présenté les différents types d'indicateurs financiers, nous dégagerons leurs forces et leurs faiblesses.

A - Les types d'indicateurs financiers

a) Les mesures comptables

La mesure la plus facilement disponible est sans doute le résultat comptable de l'entreprise, tel qu'il apparaît dans les états financiers légaux.

Sur cette base, la structuration du compte de résultat en soldes intermédiaires de gestion offre des possibilités d'analyse supplémentaires. Elle permet par exemple de neutraliser les éléments financiers et exceptionnels pour apprécier le résultat d'exploitation de l'entreprise, plus cohérent avec l'activité récurrente et le métier propre de l'entreprise que le résultat net. Elle permet également de dégager des indicateurs d'activité (par exemple le chiffre d'affaires, la marge commerciale et la production de l'exercice) et des indicateurs de marge (par exemple les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, l'excédent brut d'exploitation, le résultat courant avant impôt). Cette dernière catégorie d'indicateurs appréhende la *profitabilité* de

l'entreprise, c'est-à-dire sa capacité à dégager des résultats bénéficiaires, en d'autres termes sa capacité à se positionner sur un marché (qui se traduit par un chiffre d'affaires) de façon cohérente avec l'organisation de ses processus de production (qui se traduit par des coûts).

Un des inconvénients des chiffres comptables pour appréhender la performance de l'entreprise est lié au fait qu'ils sont exprimés en valeur absolue. Ainsi, comparer le résultat d'exploitation de deux entreprises n'a pas de sens en soi, car les chiffres ne sont pas nécessairement comparables. Ceci a amené à privilégier les grandeurs relatives, sous forme de ratios, comme par exemple le *taux de profitabilité*, qui se définit comme le rapport entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaires (ou la production de l'exercice), ou encore le ratio frais financiers/chiffre d'affaires, le ratio frais de personnel/chiffre d'affaires, etc. On s'intéresse ainsi moins aux chiffres eux-mêmes qu'à la structure du résultat, plus intéressante en termes de comparaison.

b) Les indicateurs traditionnels de rentabilité

Mais il est aussi utile de rapprocher les indicateurs de résultat d'autres types de données, et notamment des sommes investies. On ne cherche alors plus à mesurer la profitabilité de l'entreprise, mais à apprécier si elle est *rentable.*

De façon générale, on désigne par ROI (*Return on investment*) cette idée de rapprochement entre les résultats et les sommes investies. Toutefois, il s'agit moins d'un indicateur précis que d'une catégorie d'indicateurs, au sein de laquelle plusieurs types de ratios existent. Nous nous focaliserons ici sur les plus caractéristiques.

Historiquement, pour les entreprises du secteur privé, la performance attendue de l'entreprise est à rechercher du côté de l'investisseur qui l'a créée et développée. La rentabilité pour l'investisseur s'est donc traditionnellement imposée comme le critère de mesure de la performance des entreprises privées. Au regard des considérations générales du paragraphe précédent, la logique sous-jacente apparaît clairement dans ce cas comme la maximisation de la *shareholder value*.

Ainsi, dès la fin du siècle dernier, les premiers indicateurs de performance ont eu pour objectif de répliquer les mesures de rentabilité utilisées par

les investisseurs, et ce bien avant que l'on ne parle de contrôle de gestion. Le ratio le plus utilisé par les analystes financiers, le ratio de rentabilité des fonds propres (*Return on Equity, ROE*) ou ratio de *rentabilité financière*, a inspiré les premiers ratios de mesure de performance mis en place dans les grandes entreprises. Il permet de comparer les performances de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires, et donc d'apprécier son attractivité financière.

ROE = résultat net / capitaux propres de l'entreprise[3]

Cependant, l'un des inconvénients du ROE est qu'il intègre les effets de la politique de financement de l'entreprise. En effet, au numérateur, le résultat courant ou le résultat net intègrent le coût des capitaux empruntés et au dénominateur, on ne tient pas compte de l'ensemble des capitaux puisque les emprunts sont exclus de la formule.

C'est la raison pour laquelle on peut chercher à compléter le ROE par une mesure de la *rentabilité économique*, c'est-à-dire par un ratio indépendant du mode de financement de l'entreprise. Ces mesures rapportent, avec différents modes de calcul possibles, le résultat à la somme des investissements. Le ROE présente également l'inconvénient de ne pas être applicable au niveau des entités du groupe, car il n'est pas toujours possible d'identifier les capitaux propres d'une entité. Ce problème n'étant pas lié à la mesure de performance globale de l'organisation, nous ne le développons pas ici.

La rentabilité économique est le plus fréquemment appréhendée par le ROCE (*Return on Capital employed*), qui s'apprécie par rapport aux capitaux utilisés.

3. On peut calculer également le ROE en utilisant le résultat courant au numérateur.

ROCE = EBE/ Capitaux utilisés[4]

Il est intéressant de comparer le ROCE au WACC (*Weighted Average Cost of Capital*), c'est-à-dire au coût du capital résultant d'une part du coût de la dette, d'autre part du coût des capitaux propres. Le WACC est en général déterminé par les services financiers centraux.

EXEMPLE

Calcul du coût moyen du capital (WACC)

Si l'entreprise a emprunté 3 M€ à 5,5 % pour financer son activité, le coût de la dette sera plus faible, car les charges financières sont déductibles du résultat fiscal. Si on retient un taux d'imposition de 33 1/3 %, le coût de la dette est de : 5,5 × 0,667 = 3, 67 %.

Considérons que les capitaux propres s'élèvent à 4MF. Le coût des capitaux propres est le taux de revenu minimum (prix de l'action et dividendes) attendu par les actionnaires de l'entreprise. Ce taux est bien évidemment supérieur à la rémunération des capitaux empruntés, en raison du risque supporté par les actionnaires. Considérons donc qu'il s'élève à 11 %. La rémunération des capitaux propres n'est pas considérée comme une charge déductible, mais comme un mode d'affectation du résultat.

Le coût moyen du capital tient compte du poids relatif des capitaux empruntés et des capitaux propres. Sur la base des données précédentes, il est de :

WACC = [3,67 % × 3/7] + [11 % x 4/7] = 7,86 %

La comparaison du ROCE au WACC permet d'apprécier si la rentabilité de l'entreprise est supérieure à la rémunération des apporteurs de capitaux (banquiers et actionnaires).

4. La rentabilité économique peut être calculée de façons multiples :

– Elle peut être calculée en brut si on retient l'EBE (Excédent brut d'exploitation) ou un équivalent au numérateur, ou en net si on retient le résultat d'exploitation ou un équivalent.

– Les capitaux employés figurant au dénominateur correspondent à la somme des immobilisations et du besoin en fonds de roulement d'exploitation, c'est-à-dire aux besoins de financement stables de l'activité. Ils peuvent être appréciés en valeur brute ou en valeur nette. Ils peuvent également être approchés par la somme des capitaux propres et des capitaux empruntés, ou par la somme des actifs, auquel cas le ratio est appelé ROA (*Return on Assets*).

Ces ratios financiers constituent les mesures de performance du contrôle de gestion les plus anciennes et sont toujours en usage aujourd'hui dans les systèmes de pilotage des grands groupes internationaux.

c) Vers un renouveau des indicateurs financiers ?

Les mesures de type financier ont été vivement critiquées, notamment à partir de la fin des années 70, car elles ne prenaient en compte que la valeur pour les actionnaires et qu'elles négligeaient donc d'autres stakeholders comme les clients. Depuis le début des années 90 toutefois, le retour en force des actionnaires réhabilite l'intérêt pour les mesures financières. Il s'est accompagné de suggestions d'amélioration technique de ces mesures, toujours dans le souci de dupliquer en interne le critère d'appréciation de l'entrepreneur et de l'investisseur. Le modèle de la Valeur Économique Ajoutée (EVA®), promu et diffusé par le cabinet anglo-saxon Stern et Stewart, constitue l'aboutissement le plus récent de la mesure de la performance économique et financière.

L'EVA® repose sur la prise en compte de la totalité du coût des ressources nécessaires au fonctionnement d'une activité. Les ressources sont composées de dettes, dont le coût est traditionnellement pris en compte par les frais financiers, et de fonds propres, dont le coût n'est pas répercuté dans les comptes analytiques utilisés pour mesurer la performance. Or, les fonds propres ont un coût : prix historique d'acquisition des actions, dividendes versées et enfin primes de risque spécifiques (coûts d'opportunité pour l'investisseur) par rapport aux placements sans risques. L'EVA® vise à mesurer la performance nette, prenant en compte le coût total des ressources, dettes et fonds propres, exprimé par leur coût moyen pondéré (WACC).

EVA® = NOPAT[5] – (WACC * [Immobilisations nettes + BFR])

Un flux négatif signifiera que l'entité n'a pas contribué à rémunérer suffisamment les apporteurs de capitaux et notamment les actionnaires, c'est-à-dire à créer de la valeur d'un point de vue strictement financier.

5. NOPAT : Net Operating Profit After Tax, correspond au résultat net d'impôt.

L'argumentation développée par les partisans de l'EVA® est double. Du point de vue de l'appréciation globale de la performance, l'EVA® serait une meilleure mesure que les mesures financières traditionnelles, pour plusieurs raisons :

– elle intègre la totalité du coût des capitaux utilisés, et non uniquement le coût des capitaux empruntés. Son calcul permet donc de déterminer une valeur résiduelle reflétant directement le point de vue de l'investisseur, contrairement au résultat net d'exploitation qui reflète le point de vue du management. Beaucoup dénoncent que ce caractère n'est pas novateur : dans les années 60, une mesure comme le bénéfice résiduel permettait déjà de corriger le résultat comptable du coût des capitaux[6]. Il n'en demeure pas moins que ce n'est pas le cas de toutes les mesures financières, et qu'il s'agit donc bien d'un avantage distinctif, bien que non exclusif, de l'EVA®;

– les mesures sous forme de ratios peuvent créer des illusions d'optique : ainsi par exemple, certains projets d'investissement peuvent être rejetés à tort sur la base du ROCE, alors qu'ils auraient été adoptés avec une mesure comme l'EVA®.

EXEMPLE

Les biais du ROCE

Prenons une entreprise dont le ROCE est de 12 %, le coût moyen du capital s'élevant à 10 %. L'examen d'un projet d'investissement fait apparaître que son taux de rendement interne (TRI) serait de 11 %. Si on fonde la décision d'investissement sur le ROCE, le projet est refusé car il fait baisser le ROCE moyen. Pourtant, le projet est créateur de valeur, puisque les ressources nettes qu'il génère (11 %) restent positives après prise en compte du coût moyen du capital (10 %). Le ROCE biaise donc la décision.

6. Bénéfice résiduel = Résultat comptable – % des capitaux propres.

– les ajustements préconisés pour le calcul de l'EVA® par rapport aux valeurs comptables permettraient d'obtenir une valeur plus proche de la réalité économique, moins biaisée par les conventions comptables : par exemple, les dépenses de recherche et développement ne sont pas considérées comme des charges, mais sont capitalisées à l'actif. En revanche, ces ajustements peuvent rendre la mesure de performance moins comparable à celles d'autres entreprises, puisque celles-ci peuvent pratiquer des ajustements différents ;

– un autre argument avancé en faveur de l'EVA® est qu'elle est facilement transposable au niveau local. Nous verrons au chapitre 3 que cet argument n'est pertinent que sous certaines conditions ;

– enfin, les partisans de l'EVA® estiment que cette mesure est mieux corrélée au cours de bourse que les autres mesures financières. Cependant, d'autres études constatent une meilleure corrélation du résultat comptable au cours de bourse. Cet « argument de vente » n'est donc pas prouvé empiriquement.

Les arguments en faveur de l'EVA® doivent donc être nuancés. L'apparition de cette mesure dans les années 90 traduit un retour en force des actionnaires, et donc la prise en compte du coût du capital. La mesure n'est en revanche pas intrinsèquement meilleure que d'autres, ses avantages sont compensés par des inconvénients. La mesure parfaite n'existe pas.

B - Les vertus des indicateurs financiers

Les vertus des indicateurs financiers sont liées en premier lieu à celles des valeurs comptables sur lesquelles ils reposent. En effet :

– celles-ci sont considérées comme des mesures relativement objectives, dans la mesure où elles suivent des règles d'élaboration explicites et qui s'imposent à toutes les entreprises comparables[7] ;

– ce sont ensuite des mesures fiables, car les obligations de contrôle imposées par les instances comptables et fiscales amènent les entreprises à mettre en place des procédures de validation efficaces ;

7. Il est clair que certains postes comptables sont plus sujets à subjectivité que d'autres, comme c'est le cas par exemple pour la détermination de certaines provisions.

– les mesures comptables ont l'avantage d'être toutes exprimées dans une grandeur unique, la valeur monétaire, ce qui facilite les agrégations et les comparaisons ;

– enfin, elles sont déjà disponibles puisque produites à des fins légales. De ce fait, la construction des indicateurs financiers est simple et peu coûteuse.

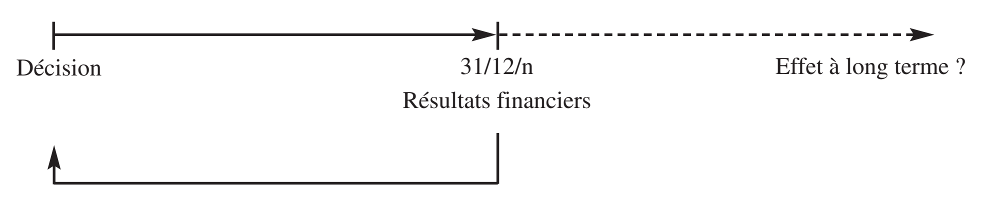
Les indicateurs financiers sont également intéressants car synthétiques. Ils permettent de résumer la performance de l'entreprise dans un critère unique, et même lorsque l'on cherche à les combiner, leur nombre reste assez limité. Ceci favorise les comparaisons, et facilite le diagnostic de la performance d'ensemble, comme nous le reprendrons dans la conclusion de ce chapitre[8].

C - Les limites des indicateurs financiers

a) Biais court terme

Une des critiques les plus fréquentes à l'encontre des indicateurs financiers est qu'ils donnent une vision à court terme de la performance. Si on considère toutes les décisions prises dans le courant d'une année n, l'indicateur financier mesuré à la fin de l'année va capter certains effets de ces décisions, ceux qui se font sentir à court terme. En revanche, les effets qui apparaissent à plus long terme échappent aux mesures financières à court terme. L'appréhension de la performance s'en trouve donc faussée.

Figure 2.2. – Le biais court terme induit par les indicateurs financiers



8. D'autres vertus des indicateurs financiers sont liés à la problématique du pilotage des entités, ils seront présentés au chapitre 3.

EXEMPLE

Le biais court terme

Si on prend le cas des décisions de formation, les dépenses de l'année n auront un impact sur le résultat de fin d'année : si les dépenses ont été particulièrement faibles, le résultat de fin d'année sera artificiellement gonflé et la performance à long terme dégradée ; en revanche, les effets positifs de ces dépenses, à savoir une augmentation du chiffre d'affaires liée à une plus grande compétence des salariés, ne se feront sentir qu'à plus long terme.

De même, le manager n'est pas incité à investir, car à court terme, cette décision se traduit par une charge d'amortissement supplémentaire, elle réduit donc le résultat. En revanche, les fruits de l'investissement apparaissent en comptabilité à un horizon plus lointain et de façon diffuse, si bien qu'il est difficile de les attribuer à leur véritable instigateur.

En matière d'opérations courantes, il est également possible d'augmenter le résultat comptable au détriment d'avantages moins comptabilisables, comme la satisfaction des clients ou celle des employés. C'est le cas notamment lorsqu'on limite de façon excessive les dépenses de formation, de service après-vente, etc. Ces inconvénients ne se font eux aussi sentir que de façon diffuse et à long terme.

Les entreprises ont donc besoin d'indicateurs plus prédictifs de la performance future.

b) Signal tardif

Une seconde limite est que le délai entre les décisions managériales et leur traduction dans les indicateurs financiers peut être important. Une décision de formation, on l'a vu, ne se traduira par une augmentation de marge que tardivement. Le signal apporté aux managers par les indicateurs financiers est peu réactif, ce qui est un handicap dans un contexte changeant.

c) Prise de décision corrective

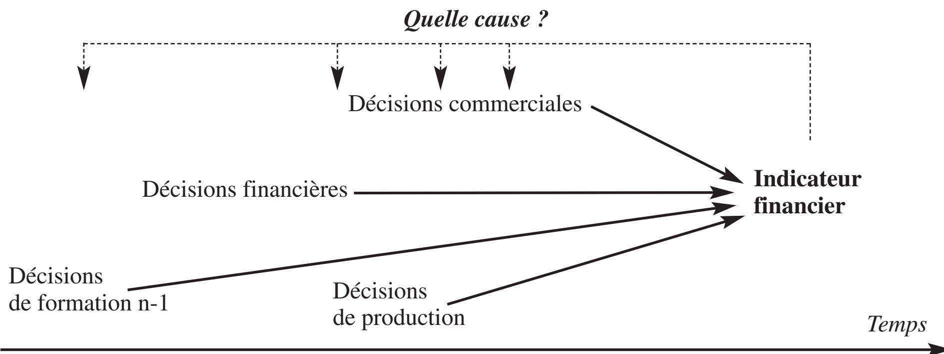
Une autre limite des indicateurs financiers est liée à leur caractère synthétique. Si celui-ci est une vertu quand on cherche à *appréhender* la performance de l'organisation, puisqu'il permet de « résumer » la performance

en une mesure unique, en revanche il montre des limites dès lors qu'il s'agit d'*interpréter* les résultats.

Comme nous l'avons vu précédemment, la dynamique de contrôle est un processus en boucle, c'est-à-dire que la mesure des résultats n'est pas une fin en soi, son but principal est de permettre au manager d'établir un *diagnostic* : est-on dans la ligne des objectifs ou non ? Or le diagnostic est d'autant plus riche qu'il ne se limite pas à la seule fonction d'alerte, mais qu'il permet également de comprendre l'origine du dérapage éventuel. Il faut pouvoir établir un lien entre le résultat et les causes qui l'ont créé, et identifier en particulier les décisions managériales qui sont l'origine de ce résultat, car ce sont elles que l'on peut infléchir pour tenter de corriger le tir. Par exemple, une baisse des ventes pourra être attribuée à une politique de communication insuffisante, ou à un développement des ventes à l'international plus faibles que prévu, etc., ce qui permet de savoir sur quel élément il faut porter son attention en cas de dérapage.

Or les indicateurs financiers n'informent en rien sur les raisons qui ont permis d'obtenir tel ou tel niveau de résultat. Il sont la synthèse de décisions d'origines multiples (commerciales, de production, financières, etc.). Par ailleurs, le délai important entre une décision managériale et sa traduction dans les indicateurs financiers, que nous avons souligné plus haut, implique que les résultats peuvent provenir de décisions plus ou moins lointaines (par exemple, ils peuvent résulter d'actions de promotion récentes ou des décisions de formation engagées dans le passé). En cas d'écart, l'éventail des causes possibles est très important, ce qui ne facilite pas le diagnostic.

Figure 2.3. – Les limites des indicateurs financiers en termes de diagnostic



Or la réactivité imposée aux entreprises transforme ces limites en handicap. Les systèmes de mesure doivent être à la fois plus rapides et plus riches, afin de mieux orienter les managers et de raccourcir les délais de prise de décision.

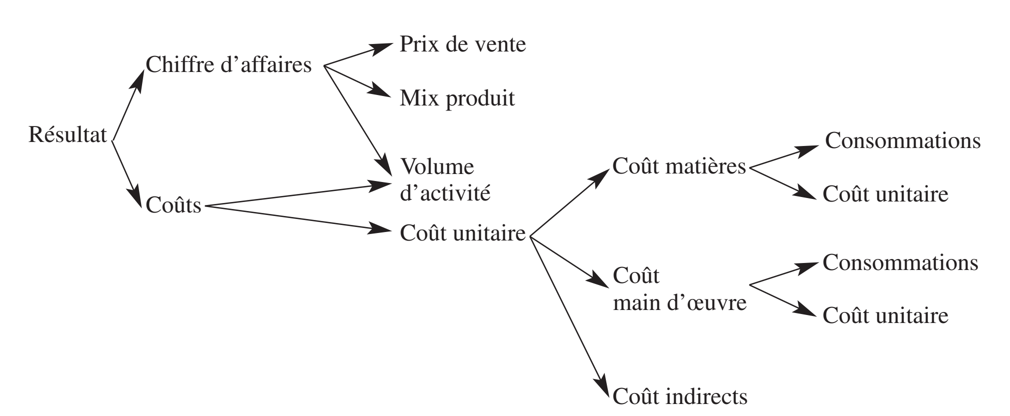
D'une certaine façon, les systèmes comptables offrent une vision un peu plus riche de la performance, car ils offrent une décomposition de l'indicateur financier final. Par exemple, la comptabilité financière permet de décomposer le résultat net en soldes intermédiaires de gestion et en type de dépenses, ce qui permet, en cas de dérapage dans les objectifs de résultat, de repérer les lignes de chiffre d'affaires ou de dépenses concernées.

Figure 2.4. – Le modèle de la comptabilité financière

Revenue
- Cost of sales
    = Gross Profit
+ Other operating income
- Distribution costs
- Administrative expenses
- Other operations expenses
    = Profit from operations
- Finance costs
    = Profit before tax
+ Income tax expense
    = Profit after tax from ordinary activities
+/- Extraordinary item
    =Net profit

De la même façon, les modèles qui sous-tendent les analyses d'écarts budgétaires classiques, visent également à enrichir la compréhension des sources des résultats financiers, en distinguant les effets liés au volume d'activité, à la variation des prix de vente, du mix-produit et des coûts unitaires (voir chapitre 5).

Figure 2.5. – Le modèle de performance sous-tendant l'analyse classique des écarts budgétaires



Cependant, ces modèles restent très synthétiques et présentent donc encore les limites évoquées plus haut. Par ailleurs, les décompositions les plus fines sont celles qui concernent les coûts, si bien que l'attention des managers est dirigée de façon plus soutenue vers ces derniers. Dans les contextes où les coûts ne constituent pas l'axe de performance principal, la mesure de performance est donc incomplète et déformante.

d) Lisibilité

Enfin, les indicateurs financiers sont parfois jugés comme peu lisibles par les managers. Reposant sur des conventions de calcul parfois complexes et discutables, ils supposent un niveau de connaissances comptables et financières que ne possèdent pas tous les managers.

De ce fait, ils peuvent être perçus comme coupés des réalités opérationnelles. En effet, on ne peut agir directement sur un résultat financier, les décisions et actions managériales portent sur des éléments physiques, opérationnels (les actions commerciales, la gestion des stocks, les consommations de matières, etc.).

Section 3. Mesurer la performance organisationnelle : des indicateurs financiers aux Key Performance Indicators (KPIs)

Les limites fréquemment invoquées des indicateurs financiers ont milité en faveur du développement de nouveaux types d'indicateurs de gestion ou Key Performance Indicators (KPIs). Si cette évolution ne s'est pas faite au même moment ni exactement de la même façon selon les contextes, comme nous allons le voir, ses déclinaisons particulières répondent cependant à des objectifs et principes similaires.

Toutefois, la mise en œuvre des approches non financières n'est pas sans risque, comme l'attestent certaines pratiques d'entreprises déficientes. Elles gagnent donc être appuyées par des méthodologies rigoureuses. Il existe à ce titre des méthodologies variées, mais proches : la plus connue aujourd'hui au niveau international est le Balanced Scorecard (BSC) ou tableau de bord anglo-saxon. Parmi les approches européennes, on évoquera le « tableau de bord à la française », appuyé par la méthodologie OVAR. Les approches de certification qualité du type ISO, EFQM,etc., participent de la même logique, bien qu'elles ne soient pas développées dans cet ouvrage.

Comme nous l'avons fait précédemment dans ce chapitre, nous resterons ici dans une perspective de mesure de la performance *globale* de l'organisation, bien qu'un des arguments les plus solides en faveur des indicateurs non financiers soit leur plus grande pertinence pour mesurer la performance à des niveaux délocalisés. Ce point sera développé au chapitre 3, qui appréhende cette problématique de la mesure de performance locale de façon plus complète.

A - Les approches non financières : des principes communs

Par contraste avec les limites invoquées à l'encontre des indicateurs financiers, se dessinent les objectifs assignés aux « nouveaux » systèmes de mesure. On peut les résumer de la façon suivante :

– capter la performance de l'ensemble des décisions prises par les managers, et de façon plus générale, appréhender la performance de façon plus pertinente ;

– construire des indicateurs plus prédictifs de la performance ;

– faciliter la prise de décisions correctives en enrichissant l'analyse de la performance ;

– améliorer la lisibilité des indicateurs.

Les différents outils répondent à ces objectifs avec des principes affichés communs :

– développer les indicateurs portant sur les leviers d'action ;

– retenir à la fois des indicateurs financiers et non financiers ;

– sélectionner des indicateurs cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;

– choisir un nombre limité d'indicateur.

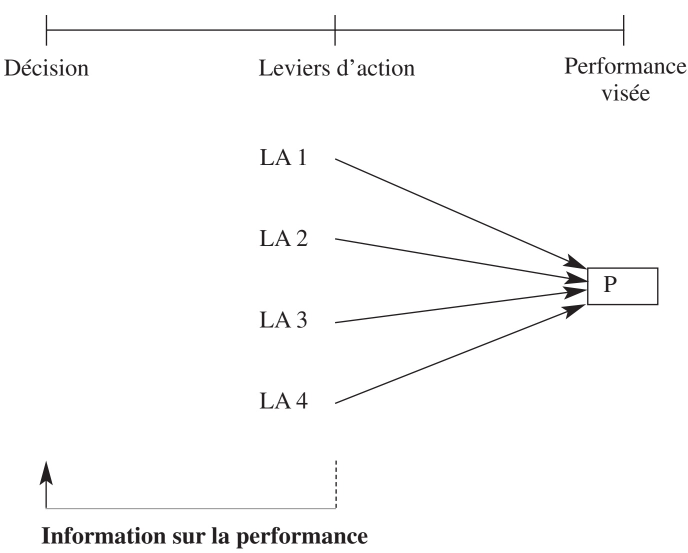
Nous allons développer chacun de ces principes, et nous montrerons que certains d'entre eux sont liés, d'autres plus conflictuels.

a) Des indicateurs portant sur les leviers d'action

Pour satisfaire une partie de ces objectifs, l'idée est de déplacer la mesure de performance des mesures de résultat vers des mesures portant sur les *leviers* de la performance. Par exemple, le levier principal de la performance peut être la qualité des produits, le développement de services, etc.

En effet, construire la mesure de performance sur la base des leviers d'action (par exemple avec un indicateur de qualité) permet d'appréhender les conséquences des décisions plus en amont de la formation du résultat, donc plus tôt. Cela permet par ailleurs d'enrichir le diagnostic en cas de problème, grâce à la diversité des indicateurs.

Figure 2.6. – Le raccourcissement du délai d'information et l'enrichissement de l'analyse induits par les indicateurs appréhendant les leviers d'action



Enfin, si on fait l'hypothèse que les leviers d'action d'aujourd'hui resteront pertinents demain, les indicateurs portant sur les leviers d'action mesurés aujourd'hui permettent d'anticiper les résultats qui seront obtenus à plus long terme, et donc de compenser le biais court terme induit par les seules mesures de résultat. Les indicateurs de leviers d'action sont plus prédictifs que les indicateurs de résultat.

Nous appellerons *modélisation de la performance* le travail d'identification des leviers d'action et la construction d'un système de relations entre ces leviers et la performance attendue. Le *modèle* de performance est le système de relations qui en résulte. La modélisation de la performance est un travail progressif. Dans un premier temps, seuls des leviers globaux peuvent être dégagés ; ceux-ci deviennent ensuite des références pour des leviers de niveau secondaire, et ainsi de suite, selon un enchaînement de plus en plus détaillé.

EXEMPLE

La pyramide dite de Du Pont de Nemours

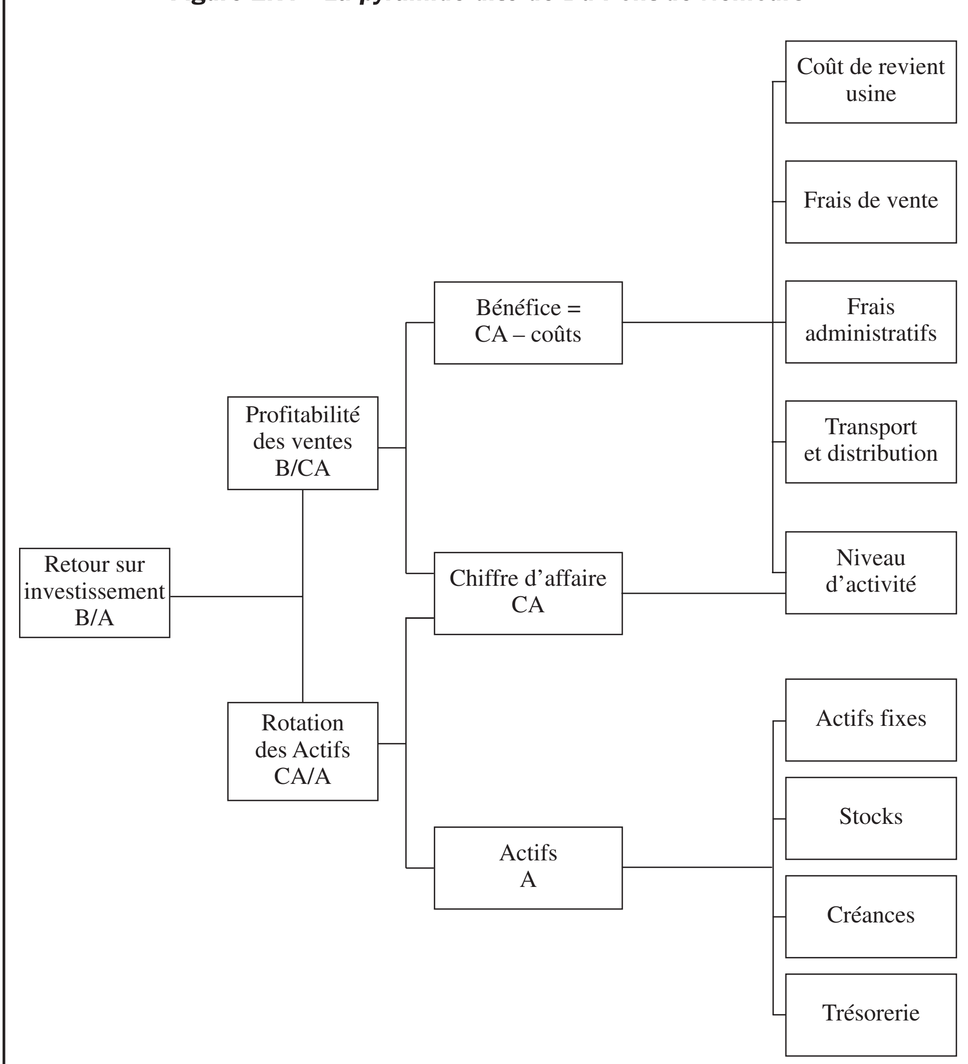
Un exemple de cette démarche est la fameuse pyramide dite de Du Pont de Nemours, du nom de l'entreprise dans laquelle elle fut mise en œuvre la première fois, dans les années 20. Partant d'un objectif en termes de retour sur investissement, mesuré par un ROI, cette matrice dégage les différentes composantes de cette performance :

– le ROI, rapport d'un bénéfice (B) sur un actif (A), est décomposé en deux éléments plus fins de performance : le *taux de marge sur ventes* d'une part, c'est-à-dire le bénéfice rapporté au chiffre d'affaires (B/CA), la *rotation des actifs* d'autres part, c'est-à-dire le chiffre d'affaires rapporté à l'actif (CA/A) ;

– dans un second temps, la profitabilité des ventes est elle-même décomposée en deux éléments : le chiffre d'affaires et, *via* le bénéfice, les coûts. La rotation des actifs, de son côté, est considérée comme la résultante du chiffre d'affaires (CA) et de l'actif engagé (A) ;

– la décomposition se poursuit, les coûts étant divisés par types de coûts (matières, main d'œuvre, etc.), le chiffre d'affaires par élément de ventes, l'actif par types d'actif (investissements, stocks, etc.).

Figure 2.7. – La pyramide dite de Du Pont de Nemours

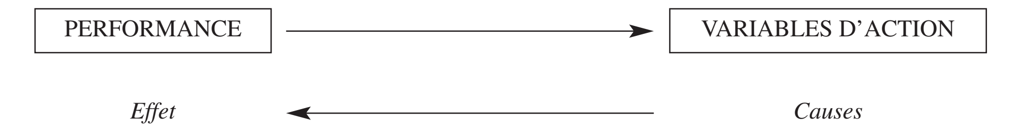


On voit donc le passage progressif de la performance d'ensemble, ici exprimée en termes de rentabilité, vers des performances intermédiaires dans un premier temps (la profitabilité des ventes, la rotation des actifs), puis vers des leviers d'action plus fins.

Cette pyramide est intéressante car elle permet de visualiser l'articulation possible entre les éléments financiers et les éléments non financiers. En revanche, le travail de modélisation n'est qu'ébauché et s'assimile plus à une décomposition comptable du ratio financier qu'à une véritable identification de leviers d'action opérationnels.

Identifier les leviers d'action n'est toutefois pas aussi simple qu'il y paraît de prime abord. Un levier d'action peut apparaître bon en soi, mais s'avérer en réalité contraire à l'objectif de performance global. Par exemple, une entreprise peut décider de sélectionner des fournisseurs de composants au moindre prix, afin de réduire globalement les coûts de production. Mais si les clients de l'entreprise attendent avant tout que celle-ci leur fournisse des produits de qualité, cette décision d'approvisionnement peut s'avérer contre-performante. Un autre exemple est le développement à tout prix du chiffre d'affaires, qui dans certains cas peut s'avérer catastrophique par rapport à un objectif de rentabilité (remises trop importantes, clients peu solvables, etc.). Un levier d'action n'est donc réellement pertinent que s'il produit, directement ou indirectement, la performance recherchée. Il est donc nécessaire que les leviers identifiés soient de véritables *déterminants* de la performance poursuivie. Les relations entre les éléments du modèle de performance doivent être des relations de *cause à effet*.

Figure 2.8. – Les leviers d'action comme causes de la performance



Ces relations de cause à effet sont toujours délicates à établir. Nous verrons au chapitre 8 que des techniques issues des démarches qualité, comme celle proposée par Ishikawa, permettent par exemple de tirer expérience de situations d'échec ou de crise pour remonter la chaîne des causes d'apparition des problèmes rencontrés. Toutefois, même lorsque le modèle de performance s'appuie sur des expériences vécues, il n'en repose pas moins sur

la *perception* qu'ont les managers, à un instant t et compte tenu de leur expérience propre, des liens entre leviers d'action et performance.

La modélisation est donc un travail complexe qui repose toujours, *in fine*, sur un jugement. C'est l'une des raisons qui expliquent que le processus de contrôle ne peut se réduire à une fonction de régulation (voir chapitre 1) : le modèle étant toujours subjectif, partiel, provisoire, il va être essentiel d'essayer de le perfectionner, c'est ce que nous avons appelé un processus d'*apprentissage*. C'est aussi en raison de ce caractère subjectif du modèle qu'il faudra apporter un soin particulier à la *démarche* de modélisation elle-même : plus on intégrera de personnes à cette réflexion, plus le modèle sera riche d'une multiplicité de points de vue, donc plus il a de chances d'être pertinent.

b) Des indicateurs non exclusivement financiers

Ce principe est directement lié au précédent. En effet, plus on pousse l'exercice de modélisation, plus les leviers d'action deviennent opérationnels, et les mesures perdent leur caractère financier. Dans l'exemple de la matrice de Du Pont, on en vient ainsi aux leviers de réduction des stocks, de réduction des coûts usine, etc.

En étant plus opérationnels, les indicateurs deviennent plus lisibles pour les managers. Par ailleurs, en remontant plus en amont dans l'analyse des causes de la performance, les indicateurs deviennent également plus prédictifs.

Par conséquent, les approches non financières se caractérisent par une multiplication du nombre d'indicateurs. En effet, les leviers d'action sont multiples et complémentaires, certains d'entre eux en appellent d'autres : par exemple, il est peu réaliste de vouloir développer de nouveaux produits sans mener de façon conjointe des actions adéquates de recherche et développement, de marketing ou de financement.

Ensuite, comme nous l'avons vu plus haut, l'intensité de la concurrence oblige souvent les entreprises à jouer sur plusieurs tableaux, à multiplier les axes de progrès, à définir leur performance sur plusieurs dimensions.

Si une entreprise qui a opté pour une stratégie de volume doit privilégier la baisse de ses coûts, pour autant elle ne peut pas « lâcher trop de lest » sur la qualité de ses produits si elle veut conserver ses clients. De même,

une entreprise qui a choisi une stratégie de différenciation devra néanmoins se préoccuper de ses coûts pour réaliser sa marge, même si cette variable d'action n'est pas la plus importante.

Il ne s'agit donc pas de choisir entre réduction des coûts et maximisation de la valeur créée pour le client, mais le plus souvent de gérer les deux dimensions à la fois. Seule l'importance relative de chaque variable variera selon la stratégie retenue. Le nombre d'indicateurs s'en trouve renforcé.

Enfin, comme nous l'avons vu au début de ce chapitre, la valeur pour les clients elle-même, indépendamment des leviers d'action qui la conditionnent, peut avoir plusieurs dimensions. Si on reprend le cas du transport ferroviaire, il faut gérer à la fois des indicateurs de délais, de sécurité, de confort, etc.

Cette diversification est encore plus marquée quand l'entreprise doit tenir compte de différents stakeholders. Dans la plupart des cas, ces nouveaux critères résultent moins d'une orientation vers une stakeholder value que de la pression des actionnaires et des investisseurs : ces derniers, notamment les fonds d'investissement, se montrent en effet de plus en plus soucieux des conditions d'obtention de la performance économique et financière des entreprises dans lesquelles ils investissent. Ils cherchent à traduire les préoccupations grandissantes du public en matière de développement durable et socialement responsable. C'est ainsi que les principaux fonds de pension américains ont introduit, ces dernières années, des critères d'appréciation sociaux et environnementaux permettant d'apprécier et de qualifier l'opportunité de leurs investissements sur les plans de la performance environnementale et sociale. Ces préoccupations ne peuvent plus être considérées comme marginales puisqu'à fin 2001, il était estimé que les fonds d'investissement nord-américains ayant mis en œuvre des critères de performance environnementale et sociale couvraient plus de 12 % de l'ensemble des investissements financiers américains.

Cela se traduit pour les entreprises par une exigence de production d'états spécifiques rendant compte de leur performance sociale et environnementale. Un marché de l'ingénierie de la mesure s'est créé pour accompagner ce mouvement avec la création d'agences de notation spécialisées sur la mesure de performance sociale et environnementale[9], sur le modèle des

9. Le classement sociétal *« Great Place to Work »* se met ainsi en place en Europe, après les USA (Le Monde, 28/01/2002). Voir également le *Domini 400 Social Index*.

agences de notation financière, et avec le développement d'offres spécifiques de la part des grands cabinets de consultants. On observe ainsi depuis quelques années le déploiement d'indicateurs de mesure de performance sociale et environnementale dans le *reporting* de grands groupes internationaux, en complément des indicateurs de performance économique et financière.

La multiplication du nombre d'indicateurs milite en faveur de leur réunion au sein d'un outil unique (le tableau de bord, le BSC), afin de conserver une vision globale et équilibrée de la performance.

c) Des indicateurs cohérents avec la stratégie

Les nouvelles approches de la mesure de performance sont unanimes sur la nécessité de choisir des indicateurs plus en phase avec la stratégie de l'entreprise.

Ce point est directement lié à la démarche de modélisation de la performance. En effet, une stratégie d'entreprise consiste à choisir un schéma particulier de poursuite de la performance au sein d'un ensemble de schémas possibles, comme en témoigne l'exemple suivant.

EXEMPLE

PARLIX et GEMINOR

PARLIX et GEMINOR sont deux divisions d'un groupe spécialisé dans la fabrication de matériel de cuisine professionnel. Pour les besoins de l'illustration, nous considérerons qu'elles poursuivent toutes deux le même objectif de résultat, à savoir un bénéfice de l'ordre de 10 M€.

PARLIX a adopté une stratégie de volume, alors que GEMINOR a préféré une stratégie de différenciation. Leurs comptes de résultats prévisionnels sont les suivants :

PARLIX :

Chiffre d'affaires	15 000 cuisines à 12,5 K€ =	187,5 M€
Marge brute	18 %	33,75
Coût des vendeurs	50 commerciaux	2,5
Marketing	Diffusion grand public	20
	Résultat	11,25

GEMINOR :

Chiffre d'affaires	1 400 cuisines à 33,5 K€ =	46,9 M€
Marge brute	38 %	17,82
Coût des vendeurs	10 commerciaux	0,5
Marketing	Magazines spécialisés	6
	Résultat	11,32

Ainsi, alors que les deux divisions ont le même objectif, l'une mise sur les volumes, l'autre sur les marges unitaires. Chacune de ces deux stratégies apparaît cohérente avec l'objectif final, mais il est clair que les deux entreprises vont agir sur des leviers fort différents.

PARLIX cherchera à réaliser sa marge en obtenant des volumes importants (15 000 cuisines), et proposera pour cela un prix bas à ses clients (12,5 K€). Elle devra « coller au marché », c'est-à-dire être très à l'écoute des attentes des clients et très réactive en termes de délais de mise à disposition des produits, afin de ne manquer aucune vente. Elle devra donc déployer des moyens de commercialisation plus importants (50 commerciaux), privilégier des supports de type grand public, et diversifier ses réseaux de distribution. Elle fabriquera des composants standards en grandes séries, ce qui lui permettra à la fois de réduire ses coûts et de constituer un stock suffisant pour répondre à la demande. Ses bureaux d'études seront très orientés vers la recherche de nouveaux produits, avec une anticipation de l'ordre de 2 ans par rapport à la commercialisation. Les facteurs clés de succès de PARLIX seront le dynamisme commercial, les délais de mise à disposition et la maîtrise des coûts.

GEMINOR, de son côté, tentera de réaliser des marges plus importantes (38 %) sur des volumes de ventes plus réduits (1400 cuisines). C'est en général le

client qui vient vers elle, parce qu'il veut « se faire plaisir » en achetant un modèle haut de gamme. L'entreprise devra donc jouer la carte du sur-mesure en intégrant les normes particulières imposées par chaque client. Les bureaux d'études vont élaborer des plans spécifiques à chaque client et travailler dans l'urgence du quotidien. La main d'œuvre de fabrication sera plus qualifiée et travaillera en ateliers spécialisés. La commercialisation sera plus ciblée (10 commerciaux), et s'appuiera sur un réseau haut de gamme (publicité dans les magazines spécialisés, accompagnement de décorateurs, etc.). Les facteurs clés de succès de GEMINOR seront l'adaptabilité et la qualité.

La stratégie amorce donc le processus de modélisation de la performance, en dégageant les performances intermédiaires qui conditionnent la performance finale (dynamisme commercial, minimisation des coûts et délais de mise à disposition pour PARLIX, adaptabilité aux besoins des clients et qualité pour GEMINOR).

Cette orientation stratégique va fortement orienter la suite de la modélisation, c'est-à-dire la déclinaison jusqu'aux leviers d'action concrets (standardisation ou modularité du produit, actions commerciales auprès des clients, etc.). De ce fait, le contrôle de gestion est souvent considéré comme un processus de *mise en œuvre de la stratégie*.

On le voit, la modélisation de la performance, en reposant sur le choix d'une stratégie et de schémas généraux d'action, est nécessairement un travail particulier à chaque entreprise, car les facteurs de contingence (objectifs, stratégie, choix des leviers d'action, structure, etc.) sont particulièrement nombreux. De ce fait, les décompositions standard comme celle que propose la pyramide de Dupont de Nemours ou comme le modèle comptable sous-jacent à de nombreux outils de gestion, montrent vite leurs limites. En revanche, le tableau de bord, contrairement à une idée répandue, ne pourra pas être un outil standard, et sa construction devra intégrer des considérations spécifiques qui en font nécessairement un outil sur-mesure (voir plus loin).

Ceci signifie qu'il est impossible de construire un système de gestion si la stratégie n'est pas suffisamment explicite. Ceci explique également que les systèmes d'indicateurs sont considérés comme un vecteur de communication puissant de la stratégie dans une entreprise, puisqu'ils

traduisent celle-ci dans des éléments objectifs et chiffrés, lisibles et compréhensibles par tous.

d) Des indicateurs peu nombreux

Si les indicateurs doivent faire l'objet d'une diversification, inversement, certains arguments militent en faveur d'une certaine sélectivité.

En premier lieu, le champ des leviers d'action possibles est trop vaste pour qu'il soit réaliste de tenter de les activer tous à la fois. Par exemple, si l'objectif de l'entreprise est d'augmenter son chiffre d'affaires, les leviers d'action possibles en ce sens sont multiples : augmentation des effectifs de la force de vente, amélioration de sa formation, renforcement des incitations qui lui sont offertes (rémunération, promotions, etc.), renforcement des moyens qui lui sont alloués (publicité, etc.), mais aussi entrée sur de nouveaux marchés, développement de nouveaux produits, amélioration ou abandon de produits existants, etc. On le voit, la liste est longue, et agir sur tous ces leviers d'action est impossible.

Par ailleurs, les ressources de l'entreprise sont limitées et obligent également à des choix : il n'est pas forcément possible d'augmenter à la fois la rémunération des vendeurs et les moyens promotionnels qui leur sont alloués.

Enfin, même si les ressources étaient illimitées, la rationalité des managers elle-même est limitée : ils sont obligés de concentrer leur attention sur un nombre restreint de variables, afin de les mener à bien de façon efficace.

La réduction du nombre d'indicateurs est clairement en conflit avec les deux premiers principes (le développement d'indicateurs portant sur les leviers d'action et d'indicateurs non exclusivement financiers), qui conduisent au contraire à un accroissement de leur nombre. En revanche, la stratégie apparaît comme l'un des moyens qui permettent de réduire le nombre d'indicateurs, en orientant le choix des leviers d'action et en les hiérarchisant.

B - Une méthodologie anglo-saxonne : le Balanced Scorecard

Aux États-Unis, le *Balanced Scorecard* (BSC) a été promu au début des années 90 par Robert Kaplan et David Norton. S'appuyant sur une critique des outils de pilotage traditionnels, trop centrés sur les seuls indicateurs financiers, ils cherchent à promouvoir un choix d'indicateurs plus cohé-

rents avec la stratégie de l'entreprise. Cette méthodologie vise essentiellement à construire un outil de pilotage pour la direction générale des entreprises, et n'est pas développée pour les échelons de responsabilité inférieurs.

La méthodologie est assez structurante dans le choix des indicateurs.

a) Quatre catégories d'indicateurs

Comme l'indique le nom de l'outil, l'objectif est d'offrir une vision équilibrée (*balanced*) de la performance, c'est-à-dire non limitée aux seuls éléments financiers. À un premier niveau, la méthodologie suggère de structurer les indicateurs en quatre catégories :

– des indicateurs de **résultats financiers**, qui traduisent ce que les actionnaires attendent de l'entreprise. Ils correspondent aux indicateurs traditionnels de mesure de la performance, mais nous verrons que les auteurs préconisent une sélection cohérente avec certaines caractéristiques propres à l'entreprise ;

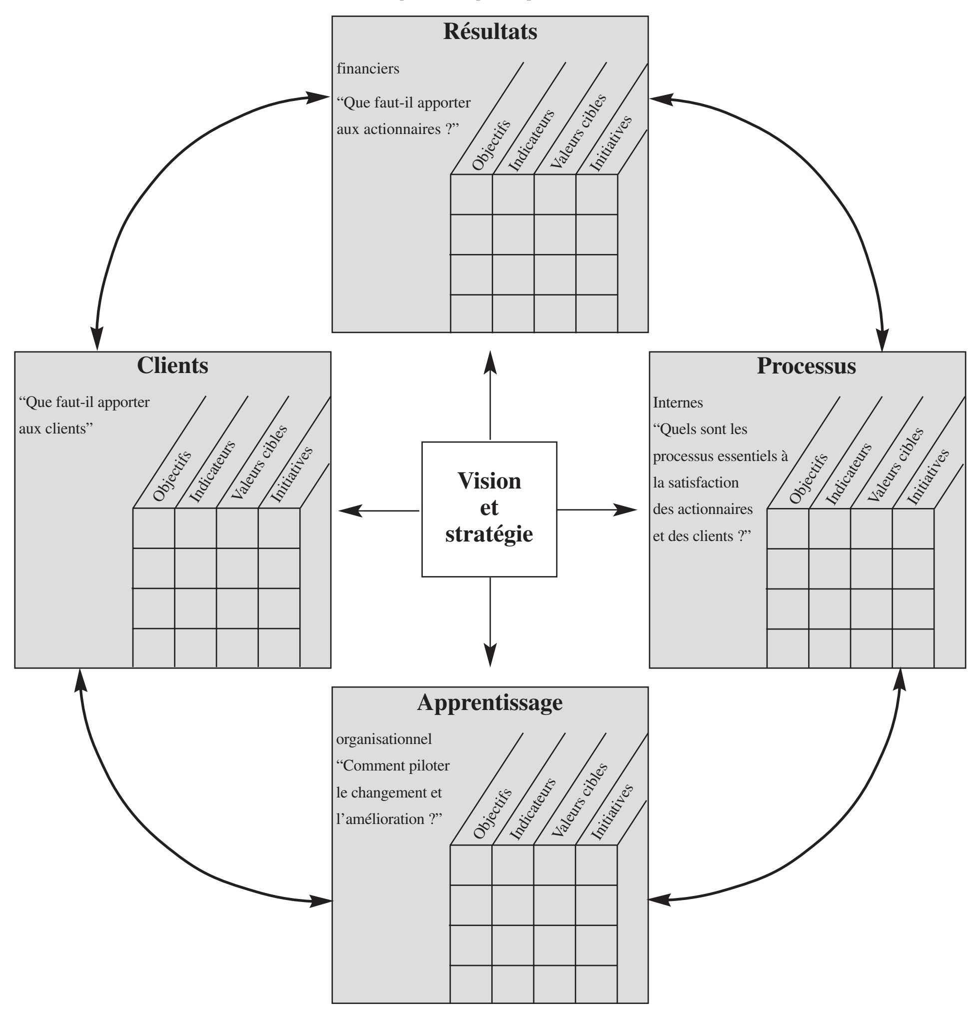
– des indicateurs de satisfaction des **clients**. Ils correspondent à une perspective différente, puisqu'il s'agit de mesurer la performance pour les clients et non plus pour les actionnaires. Toutefois, Kaplan et Norton considèrent qu'il existe un lien de causalité entre les indicateurs de cette catégorie et ceux de la catégorie financière, la satisfaction des clients étant considérée comme un déterminant de la performance financière ;

– des indicateurs liés aux **processus internes**, qui permettent à l'entreprise de piloter la qualité de ses processus principaux[10] : une importance particulière est apportée aux processus de production, d'innovation, de service après-vente. Cette catégorie est elle-même considérée comme un déterminant de la satisfaction des clients ;

– des indicateurs d'**apprentissage** enfin, qui concernent à la fois la compétence et la motivation du personnel, et les performances des systèmes d'information. Ils constituent le socle qui conditionne l'ensemble des autres catégories.

10. Pour une définition précise de la notion de processus, voir P. Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique*, Paris, Dunod, 1991.

Figure 2.9. – Le Balanced Scorecard : des indicateurs organisés en quatre perspectives

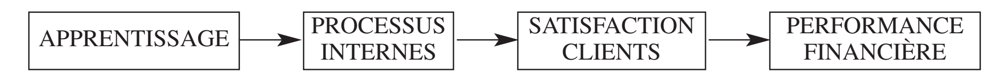


Toutefois, la nature même des catégories peut être aménagée par l'entreprise, ce n'est pas une structure figée. Ainsi, on peut prévoir des catégories supplémentaires (par exemple, une catégorie d'indicateurs de performance environnementale).

b) Des catégories reliées entre elles

Les quatre catégories d'indicateurs sont liées par une chaîne de causalité : la performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants.

Figure 2.10. – La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard



Les quatre perspectives ne sont donc pas en conflit, elles se conditionnent mutuellement. Le lien de causalité établi entre les catégories montre clairement la dominance finale des indicateurs financiers, et donc la perspective *Shareholder value* adoptée par les auteurs du BSC. Les quatre catégories d'indicateurs traduisent moins une volonté de multiplier les points de vue qu'un souci d'appréhender la performance à la fois à court et long termes, en mesurant non seulement les résultats financiers d'aujourd'hui, mais également les déterminants des résultats financiers de demain.

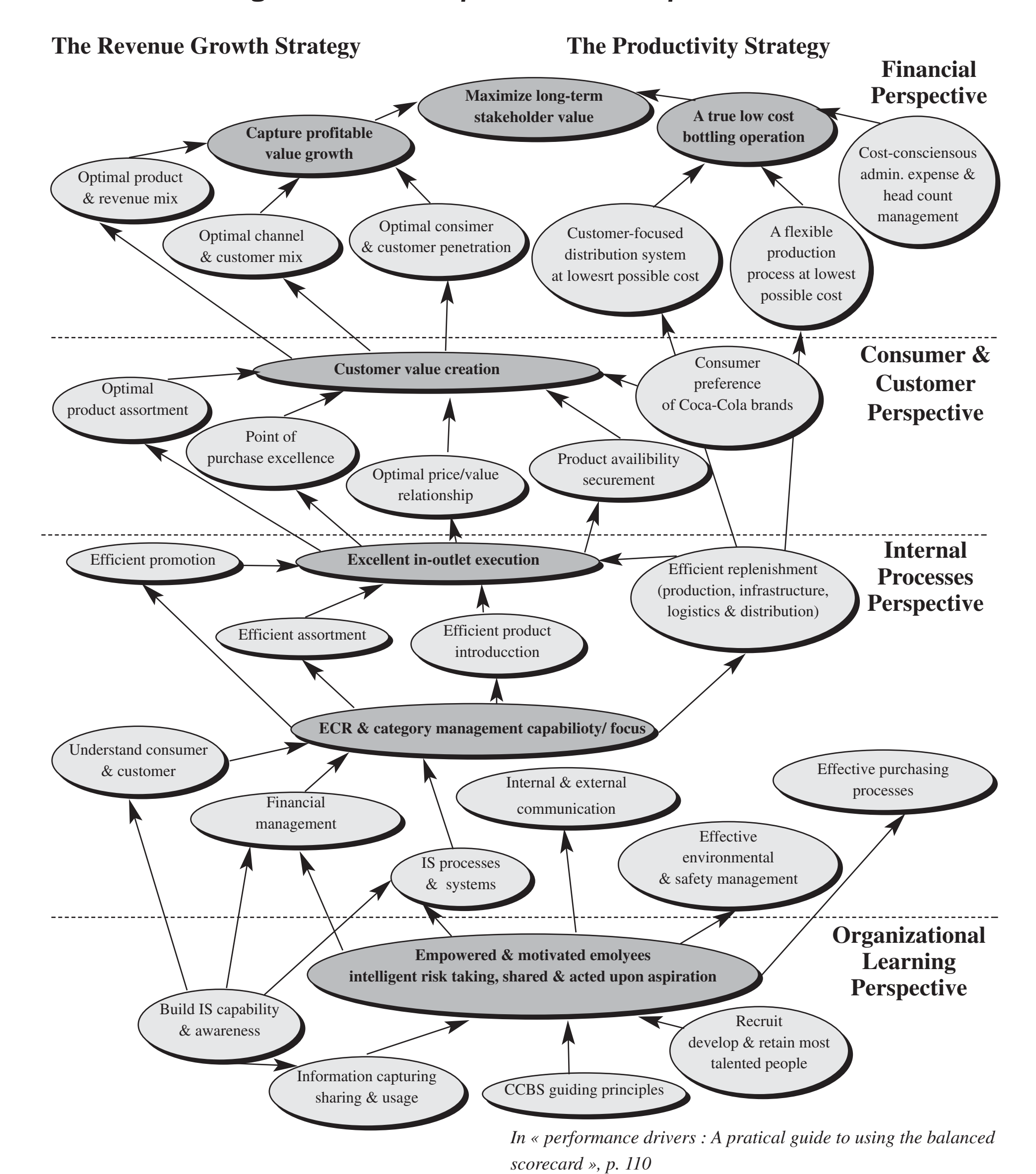
c) Des indicateurs de résultat et des indicateurs de leviers d'action

La méthodologie BSC favorise une modélisation de la performance en premier lieu par le lien de causalité établi entre les catégories d'indicateurs.

Mais elle prévoit de poursuivre l'analyse des relations de cause à effet au sein de chacune des quatre catégories d'indicateurs, par une combinaison d'indicateurs de constat du résultat (*lagging indicators*) et d'indicateurs de déterminants du résultat (*leading indicators*).

Contrairement au tableau de bord, qui apparaît souvent comme une liste d'indicateurs dont on a perdu les liens (*cf.* C), le BSC aboutit à un modèle très complet dans lequel les différents indicateurs et les liens qui les unissent sont clairement explicités, comme l'illustre la figure 2.11.

Figure 2.11. – Exemple de modèle de performance



In « performance drivers : A pratical guide to using the balanced scorecard », p. 110

d) Des exemples d'indicateurs

Kaplan et Norton préconisent des indicateurs types pour chacune des catégories.

Pour la catégorie financière, ils suggèrent trois grands types d'objectifs de performance : la croissance et la diversification du chiffre d'affaires, la réduction des coûts, la maîtrise de l'actif engagé. Selon que l'entreprise se trouve en phase de croissance, de maintien ou maturité, les indicateurs ne seront pas les mêmes dans chaque sous-catégorie. Par exemple, les indicateurs liés à l'objectif de réduction des coûts pourront être, en phase de croissance, le chiffre d'affaires par employé, en phase de maintien, le coût de revient par rapport aux concurrents et le taux de réduction des coûts, en phase de maturité les coûts unitaires :

– pour la catégorie satisfaction des clients, cinq zones de mesures génériques sont suggérées : les parts de marché, la conservation de la clientèle, l'acquisition de nouveaux clients, la satisfaction des clients, la rentabilité par segment ;

– dans la catégorie processus internes, un accent particulier est mis sur certains processus clés comme l'innovation, la production, le service après-vente, la qualité ;

– enfin, la perspective Apprentissage est elle-même décomposée en trois sous-catégories : le potentiel des salariés, les capacités du système d'information, le climat au sein de l'entreprise.

Bien entendu, ces check-lists ont plus vocation à guider la réflexion des managers qu'à constituer un outil standardisé de modélisation de la performance. L'objectif est surtout d'éviter d'oublier des zones de performance importantes en incitant les managers à se positionner par rapport à chaque catégorie, toujours dans un souci d'équilibre de l'outil de pilotage. Les entreprises sont censées adapter ensuite le choix final de leurs indicateurs à leurs spécificités.

C - Le tableau de bord « à la française » ou démarche OVAR

On a assisté en France à un renouveau de l'outil *tableau de bord* vers la fin des années 80, témoignant à la fois d'un besoin d'élargissement de la mesure de performance, de la recherche d'une modélisation plus poussée

et plus pertinente, de la nécessité enfin de repenser la décentralisation du processus de pilotage.

Il s'agit bien d'un renouveau, car il semble que l'on puisse identifier des pratiques du tableau de bord au sein des entreprises dès le début du XXe siècle, de même que des tentatives de rationalisation théorique dès les années 30. Cependant :

– les pratiques de l'outil étaient, et sont encore, souvent disparates ;

– les rationalisations des pratiques sont longtemps restées peu nombreuses et imprécises.

Une clarification des objectifs et principes d'élaboration d'un tableau de bord était donc nécessaire.

a) Définition et objectifs des tableaux de bord

Par analogie avec le tableau de bord d'un avion ou d'une voiture, un tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs – financiers et non financiers – les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité.

Le tableau de bord vise plusieurs objectifs :

– constituer un outil de pilotage réactif, qui délivre une information rapidement et de façon ciblée ;

– fournir une information aux différents responsables d'une entreprise, et non seulement à la direction générale ;

– donner à chacun les informations dont il a besoin pour piloter la performance de son entité, tout en garantissant une cohérence globale des informations.

b) Méthodologie d'élaboration des tableaux de bord

La méthodologie d'élaboration des tableaux de bord la plus aboutie en France est connue sous le terme de *méthode OVAR*[11]. Dans sa version

---

11. « La démarche OVAR », note pédagogique du groupe HEC, 1994. Un exposé de cette démarche mise au point par des professeurs du groupe HEC peut également être trouvé dans l'ouvrage *Le contrôle de gestion*, Hélène Löning et Yvon Pesqueux et coll., Paris, Dunod, 1998.

développée, celle-ci préconise la construction non pas d'*un* tableau de bord, mais d'un « système » de tableaux de bord différenciés pour les différentes entités et niveaux de responsabilité de l'entreprise et articulés de façon cohérente. Dans la mesure où ce chapitre est focalisé sur la question de la mesure de performance de l'organisation, nous nous limiterons ici à la première partie de la méthodologie, qui permet de construire le tableau de bord de la direction générale, et renvoyons le lecteur au chapitre 3 pour la version développée.

Pour construire le tableau de bord de direction générale, la méthode OVAR préconise de retenir à la fois à la fois des indicateurs portant sur les objectifs (O) et des indicateurs portant sur les variables d'action (VA)[12]. Chacune de ces dimensions doit donc être préalablement définie.

1) La définition des objectifs (O)

La première étape de la méthode consiste à définir la mission de l'entreprise et les objectifs qui lui sont associés.

La mission exprime la raison d'être générale de l'entreprise ou de l'entité. Elle exprime souvent l'activité (fabriquer, concevoir, commercialiser, etc.), le produit (des ordinateurs, des logiciels, des conseils, etc.), voire les marchés (le grand public, le secteur public, B to B[13], etc.). Elle constitue un point de départ particulièrement structurant pour la construction des tableaux de bord, car c'est sur cette base que seront clarifié les objectifs, et donc une bonne partie des indicateurs.

EXEMPLE

Définir la mission d'une entreprise informatique

Dans le secteur informatique à la fin des années 80, la majorité des entreprises auraient certainement défini leur mission en termes de fabrication et commercialisation de hardware, sur des marchés variés. Au début des années 90, ce secteur est confronté au défi du développement des services

12. Le R correspond à l'analyse des responsabilités, point qui sera repris au chapitre 3.
13. B to B : Business to Business, en français : relations entreprises à entreprises

et la mission devient beaucoup plus focalisée sur le développement du software et des solutions pour les clients. Si les indicateurs restent centrés sur la première mission, le tableau de bord est déconnecté des objectifs stratégiques.

On peut également prendre l'exemple de nombreuses entreprises industrielles aujourd'hui. Alors que leur mission fondamentale semble « par définition » axée sur la fabrication de tel ou tel produit, les stratégies de délocalisation, voire de sous-traitance de la fabrication, amènent à décentrer la mission de la seule fabrication, voire amener certaines d'entre elles à dématérialiser complètement leur mission, comme c'est le cas par exemple pour BENETON, qualifiée d'entreprise virtuelle.

Les objectifs quant à eux, correspondent au type de performance recherchée, à la nature des résultats à atteindre. L'entreprise peut par exemple exprimer ses objectifs en termes de croissance du chiffre d'affaires, de rentabilité, de développement de nouveaux segments de marchés, etc.

On observera que la méthode ne propose aucun modèle standard pour définir la mission et les objectifs : le travail de définition est laissé au jugement des managers. La démarche OVAR privilégie de ce fait le caractère sur-mesure du tableau de bord. Nous verrons qu'il en est de même pour la seconde étape, l'identification des variables d'action.

Ainsi, d'une certaine façon, rien – si ce n'est la confiance en la compétence des managers et leur connaissance de leur activité – ne garantit que ces objectifs vont être correctement définis. Le seul garde-fou à ce niveau est l'importance accordée par la méthodologie au *processus* d'élaboration lui-même : il est en effet vivement recommandé que la construction de l'outil implique non seulement les contrôleurs de gestion, mais également les responsables opérationnels, afin que le tableau de bord soit cohérent avec les choix stratégiques opérés ; par ailleurs, plus les managers impliqués viennent de fonctions différentes, plus les divergences éventuelles de points de vue vont émerger du processus, favorisant ainsi une démarche d'apprentissage. La pertinence des objectifs définis résulte donc moins d'un cadre préétabli que de la confrontation des points de vue. La méthode ne donne aucune définition standardisée de la performance globale, mais elle favorise un processus de définition collectif.

2) L'identification des variables d'action (VA)

La seconde phase de la méthode OVAR correspond au travail de modélisation que nous avons présenté précédemment. Ici, les leviers d'action sont appelés « variables d'action ». Elles correspondent à des performances intermédiaires et leviers d'action plus opérationnels, dont l'atteinte conditionne celle des objectifs de performance globaux.

La « grille OVAR » fournit un support méthodologique permettant de mener cette réflexion de façon rigoureuse. Elle regroupe les objectifs et les variables d'action et formalise les liens qui les unissent, préparant ainsi le travail d'identification des indicateurs.

Tableau 2.12. – Exemple de grille OVAR

	Objectif n° 1	Objectif n° 2	Objectif n° 3
Variable n° 1	X		X
Variable n° 2		X	
Variable n° 3	X		
Variable n° 4			X

Cette grille oblige par exemple à garder en mémoire l'ensemble des objectifs. En effet, un danger dans la construction des tableaux de bord est de focaliser les indicateurs sur l'un des objectifs et d'en sous-dimensionner d'autres. Par exemple, on peut poursuivre un objectif de rentabilité et de croissance à la fois, mais ne focaliser les indicateurs que sur la marge : les indicateurs seront pertinents, mais incomplets. De même, on peut poursuivre un objectif de croissance et viser en même temps certains marchés stratégiques : des indicateurs de croissance globale du chiffre d'affaires seraient alors centrés sur le premier objectif seulement, et gagneraient à être complétés d'indicateurs de chiffre d'affaires par marché. Un tableau de bord doit donc être avant tout un ensemble « équilibré » d'indicateurs, c'est-à-dire que ceux-ci doivent refléter l'ensemble des objectifs, il ne doit pas manquer d'indicateurs fondamentaux.

Cette grille permet par ailleurs de vérifier que des variables d'action ont bien été définies pour chaque objectif, et donc que la démarche de modélisation elle-même est poursuivie pour chaque objectif.

Sur cette base, une seconde grille permet d'établir une liste d'indicateurs en cohérence avec d'une part les objectifs, d'autre part les variables d'action. Pour la grille présentée ci-dessus, la liste des indicateurs aurait la structure suivante.

Tableau 2.13. – De la grille OVAR à la liste des indicateurs

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action	Indicateurs portant sur les variables d'action
Objectif 1	Indicateur 1 Indicateur 2	Variable d'action 1	Indicateur a Indicateur b
		Variable d'action 3	Indicateur c
Objectif 2	Indicateur 3	Variable d'action 2	Indicateur d Indicateur e
Objectif 3	Indicateur 4	Variable d'action 1	Indicateur a Indicateur b
		Variable d'action 4	Indicateur f

Deux autres principes sont souvent recommandés pour la construction d'un tableau de bord, même s'ils ne sont pas explicites dans la méthodologie OVAR, l'idée de « plans d'action » d'une part, le mode de présentation des indicateurs d'autre part.

La notion de plan d'action repose sur l'idée qu'il est sans doute illusoire de vouloir gérer toutes les variables d'action pertinentes à la fois. Des priorités doivent donc être définies *à un moment donné*, c'est-à-dire que l'on va se focaliser sur certaines actions de progrès jugées primordiales. Un *plan d'action* se distingue donc d'une variable d'action dans la mesure où il fixe la réalisation de cette dernière dans le temps. Par exemple, si on a identifié que la qualité des produits était une variable d'action pertinente, un plan d'action associé pourrait être la mise en place d'une démarche de certification qualité du type EFQM. Ce plan d'action est clairement daté, car lorsque l'accréditation est obtenue, l'amélioration de la qualité des produits exige d'autres types de plans d'action : cela peut être par exemple la réduction du nombre de défauts en fabrication, l'extension de la démarche de certification à d'autres implantations, une accréditation de niveau supérieur, etc. Lorsqu'un plan d'action est mené à bien, les priorités changent et d'autres plans d'action apparaissent.

La notion de plan d'action est donc plus éphémère que celle de variable d'action, mais également plus concrète. Si on focalise les indicateurs du tableau de bord sur les plans d'action plutôt que sur les variables d'action, l'outil devient alors *évolutif*, car les plans d'action le sont eux-mêmes.

On peut généraliser le propos, en dégageant différentes raisons pour lesquelles un tableau doit être évolutif. L'outil doit toujours rester en phase avec :

– la stratégie du moment : celle-ci doit en effet évoluer en fonction de l'environnement, et peut s'avérer très instable dans certains contextes ; si on reprend l'exemple du secteur informatique, le passage d'une stratégie focalisée sur la fabrication de hardware vers une stratégie intégrant le développement des services doit s'accompagner d'une restructuration profonde des indicateurs de gestion ;

– le modèle de performance en vigueur : celui-ci est lui-même amené à évoluer, traduisant le processus d'apprentissage au sein de l'entreprise ;

– les plans d'action prioritaires du moment.

En ce qui concerne le mode de présentation, il est généralement recommandé de favoriser la lisibilité des tableaux de bord par les managers. Ceci amène à privilégier des indicateurs graphiques (histogrammes, graphes « en toile d'araignée », utilisation de couleurs différenciées selon le niveau de résultat, etc.).

La lisibilité oblige également à conserver au tableau de bord un caractère synthétique, afin que le manager ne soit pas noyé sous une montagne de données. Les indicateurs ne doivent donc pas être trop nombreux. Deux éléments de la démarche OVAR permettent de limiter le nombre d'indicateurs :

– l'explicitation des objectifs, de la stratégie et des variables d'action choisies, qui limitent le nombre d'indicateurs pertinents ;

– l'analyse des responsabilités, qui permettra de répartir les indicateurs pertinents au sein de l'organisation, et donc de limiter le nombre de variables suivies par chacun (*cf.* chapitre 3).

Par ailleurs, l'idée de plans d'action permet également de réduire le nombre d'indicateurs en sélectionnant ceux qui sont les plus importants « à un moment donné ».

Enfin, le fait d'ouvrir la mesure de performance à des indicateurs non financiers offre l'opportunité de repenser la fréquence de production des

indicateurs. En effet, les indicateurs financiers étant basés sur des chiffres comptables, suivent *de facto* le rythme de production de ce type d'informations, donc souvent le mois, le trimestre, l'année. Dès lors que l'on se démarque des données comptables, on peut envisager des fréquences de production plus courtes (le jour, la semaine) ou plus longues. Il est donc souhaitable de réfléchir à la fréquence souhaitable de chaque indicateur, en fonction du contexte, du type de décision visé, etc. Par exemple, un indicateur sur la satisfaction des salariés pourra être produit avec une fréquence relativement faible, par exemple l'année ; en revanche, dans une usine, les consommations de matières pourront exiger une fréquence quotidienne. Cette diversification des fréquences aboutit à des tableaux de bord de fréquences différentes et permet d'alléger le nombre d'indicateurs présents dans chacun : le tableau de bord hebdomadaire ne sera ainsi pas encombré d'indicateurs qui peuvent être suivis moins fréquemment.

EXEMPLE

Le groupe Carrefour

Carrefour est l'un des principaux groupes français de grande distribution. Dans son avis financier sur les comptes 2003 (*Les Échos*, 4 mars 2004), il définit ses objectifs globaux en termes de « croissance rentable ». Il est en effet essentiel d'augmenter les ventes, la concurrence étant particulièrement forte dans le secteur, mais ceci ne peut se faire au détriment de la marge.

Cet objectif se décompose en trois sous-dimensions de la performance : l'augmentation du chiffre d'affaires, la réduction des coûts, la gestion des éléments de bilan.

À chacune de ces dimensions peuvent être associées des variables d'action spécifiques.

Augmentation du chiffre d'affaires

L'ensemble du secteur a été récemment marqué en France par une vague de fusions importantes (Carrefour et Promodès, Casino et Leclerc pour leur partie logistique, Auchan et Mamouth). Si la croissance externe reste une

variable d'action possible, des rapprochements d'une telle ampleur ne peuvent cependant pas être effectués tous les jours, cette variable est donc très discontinue.

La variable d'action principale est donc la croissance interne. Celle-ci peut être assurée par le développement à l'international et l'augmentation du chiffre d'affaires France. Elle est liée en à l'ouverture de nouveaux magasins, mais également au développement des ventes sur les magasins existants. Dans cette perspective, la stratégie du groupe est clairement définie comme une stratégie de volume, basée sur des prix bas et des volumes importants. En effet, les stratégies de différenciation par la qualité et la fiabilité des produits (santé, sécurité alimentaire, etc.) présentent deux difficultés :

– La « crise de la vache folle » a montré que la qualité des produits dépendait en grande partie de facteurs qui échappaient au contrôle des magasins : au plus fort de la crise, les rayons concernés ont ainsi enregistré jusqu'à – 60 % de ventes par rapport aux objectifs.

– Une analyse plus fine des comportements des consommateurs montre qu'il s'agit moins de gérer le prix effectif que « l'image prix », c'est-à-dire la façon dont la clientèle perçoit, plus ou moins objectivement, le positionnement des prix du groupe par rapport à ceux de ses concurrents. Certains groupes ont ainsi une excellente image prix, tout en ayant des prix objectifs plus élevés que leurs concurrents. Il est donc surtout crucial de bien communiquer autour du prix, pour faire passer l'image d'un prix bas. Or la stratégie qui consiste à jouer sur plusieurs tableaux, et notamment sur celui de la qualité, a pour effet de brouiller l'image prix auprès des consommateurs, qui assimilent qualité et prix élevé, aboutissant au résultat inverse de celui qui était escompté.

La gestion de l'image prix et le dynamisme commercial sont donc centraux.

Réduction des coûts

La massification de l'offre permet de gagner des sommes très importantes sur les achats compte tenu des volumes. Cependant, les seuils de négociation avec les fournisseurs deviennent difficiles à améliorer. Par ailleurs, cette variable permet de gagner des sommes importantes en valeur, mais

pas nécessairement en pourcentage. S'il s'agit donc d'une variable d'action majeure, on ne peut envisager de plan d'action très rémunérateur à ce niveau.

En revanche, les coûts logistiques, les frais de personnel et les coûts de structure laissent entrevoir encore des marges d'amélioration de la profitabilité, notamment grâce aux synergies possibles après la fusion.

Enfin, une variable importante est la gestion de la trésorerie, dans la mesure où 50 % du résultat est un résultat financier. La trésorerie dépend essentiellement des conditions de règlement aux fournisseurs.

Gestion des éléments de bilan

Il est important que le groupe puisse améliorer son autonomie financière et donc réduire sa dette. Pour cela, le besoin en fonds de roulement doit être optimisé, la variable d'action principale étant la maîtrise du niveau de stocks.

Sur la base de ces éléments, on peut envisager le tableau de bord suivant[14].

Objectifs	Indicateurs portant sur les objectifs	Variables d'action	Indicateurs portant sur les variables d'action
Croissance	• Variation du chiffre d'affaires	Croissance interne	• Ventes France • Ventes internationales • Nb ouvertures de magasins
Rentabilité	• Résultat d'exploitation • Taux de profitabilité • ROCE	Maîtrise des coûts opérationnels	• Marge brute • Frais de personnel/CA • Coûts logistiques/CA • Frais généraux/CA
Gestion du bilan		• Gestion de la trésorerie • Gestion des stocks	• EBE/résultat financier • Réduction de la dette • Stocks

On le voit, les méthodologies BSC et OVAR sont proches. Toutes deux préconisent une complémentarité d'indicateurs de résultat (lagging) et de

14. Il ne s'agit pas du tableau de bord réel utilisé par les dirigeants du groupe, mais d'une application de la méthodologie aux objectifs et variables d'action évoqués ci-dessus. Un certain nombre des indicateurs proposés sont néanmoins réellement utilisés, notamment pour la communication externe.

leviers d'action (leading), cohérents avec la stratégie, non exclusivement financiers. Cependant, les contextes dans lesquels elles ont nées ont sans doute conféré à chacune des priorités différentes. L'approche anglo-saxonne apparaît ainsi avant tout comme une alternative à une conception financière de la performance, particulièrement marquée aux États-Unis, notamment en raison de la plus grande fréquence de publication des comptes imposée par les marchés. Elle met donc l'accent, comme son nom l'indique, sur le besoin d'« équilibrage » des mesures, et propose pour cela quatre catégories d'indicateurs. Elle apparaît de ce fait plus structurée que la méthode OVAR, qui ne préjuge en rien du type d'objectif poursuivi. Celle-ci quant à elle est née dans le contexte économique français, fortement empreint d'une culture d'ingénieurs, où une pratique de tableaux de bord opérationnels existe depuis longtemps, mais souvent de façon peu coordonnée. La priorité est alors au contraire de rendre les indicateurs opérationnels cohérents avec la stratégie d'ensemble, d'organiser un schéma articulant les différents tableaux de bord de façon cohérente. L'approche française insiste plus sur le rôle structurant des responsabilités et sur l'architecture d'un système de tableaux de bord, comme nous l'approfondirons au chapitre 3. Le BSC, bien que l'on puisse observer des évolutions dans le sens d'un plus grand déploiement au sein de l'organisation, a cependant initialement été conçu comme un outil de direction générale, cette marque restant encore assez forte à l'heure actuelle.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons présenté les principes qui guident la construction d'un système de mesure de performances au niveau de l'organisation. Nous avons ensuite présenté les principales mesures existantes, en distinguant les mesures financières des mesures non financières.

Le choix entre mesures financières et mesures financières, on l'a vu, reflète l'évolution des rapports de force entre stakeholders : plus grande prise en compte des clients dans les années 80, retour en force des actionnaires dans les années 90.

Mais ce choix fait également intervenir des considérations techniques. D'un certain point de vue, les mesures financières ont l'inconvénient d'être trop

pauvres pour permettre un pilotage de la performance : il est donc préférable de multiplier le nombre d'indicateurs, sans tomber cependant dans l'excès, afin d'enrichir la vision de la performance offerte aux managers. D'un autre point de vue, les systèmes de mesure multiples ont l'inconvénient d'être ambigus : si l'on réduit les coûts mais que l'on réduit également la qualité, *in fine* a-t-on créé de la performance ? Si la satisfaction des clients augmente, mais que les objectifs de ROCE ne sont pas atteints, cela signifie-t-il qu'on est sur la bonne voie et que les résultats en termes de ROCE ont été affectés par des facteurs externes ou que la performance est mauvaise et que l'on ne poursuit pas la bonne stratégie ? Sur ces choix techniques, les experts restent aujourd'hui partagés.

BIBLIOGRAPHIE

ATKINSON A., WATERHOUSE J., WELLS R., *A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*, Sloan Management Review, Spring 1997

ANTHONY R.-N., DEARDEN J. *Management Control Systems*, Richard D Irwin, Homewood, Illinois, 1984

BERMAN S.-L., WICKS A.-C., KOTHA S., JONES T.-M., « *Does stakeholder orientations matter ? The relationship between stakeholder management models and firm financial performance* », Academy of Management Journal, vol. 42, n° 5, pp. 488-506.

BOURGUIGNON A., « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 3, mars 1997, pp. 89-101

BOURGUIGNON A., MALLERET V., NORREKLIT H., *Balanced Scorecard versus french tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective*, Les cahiers de recherche du groupe HEC, 2001.

CHIAPELLO E. et DELMOND M.-H., *Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement*, Revue Française de Gestion, janvier-février 1994.

DAVENPORT T.-H., *Process Innovation,* Harvard Business School Press, Boston 1993

JOHNSON H.-T. et KAPLAN R.-S., *Relevance lost : the rise and fall of management accounting,* Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN R.-S. et NORTON D., *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996. Traduction française : *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation, 1998.

LORINO P, *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'Organisation, 2001

MENDOZA C., DELMOND M.-H., GIRAUD F., LÖNING H., *Tableaux de bord et Balanced Scorecards*, Guide de gestion La Revue Fiduciaire, 2002.

NAULLEAU G, ROUACH M, *Contrôle de gestion et stratégie dans la banque*, Editions Banque, 2000

STEWART G.-B., *The quest for value : the EVA management guide*, NY : HarperBusiness, 1991

Exercices

	Vrai	Faux
Quizz		
1. L'objectif du contrôle de gestion est de réduire les coûts pour maximiser la rentabilité de l'entreprise	❐	❐
2. Aujourd'hui, avec le développement des systèmes d'information, le contrôle de gestion s'est recentré sur son objectif historique : mesurer la rentabilité du point de vue de l'actionnaire	❐	❐
3. Dans un même secteur d'activité, on peut observer des critères différents de mesure de la performance	❐	❐
4. La mise au point d'un dispositif de mesure de la performance exige une bonne compréhension des enjeux stratégiques d'une organisation	❐	❐
5. Un Balanced Scorecard est un tableau de bord anglo-saxon	❐	❐

Questions

1. En quoi le modèle de performance peut-il aussi aider à mieux mesurer la performance globale de l'organisation ?
2. Pourquoi ne peut-on se contenter d'indicateurs de variables d'action ?

Éléments de correction

Quizz

1. **Faux.** L'objectif du contrôle de gestion est de piloter la *performance* de l'entreprise. D'une part, celle-ci ne s'exprime pas toujours en termes de rentabilité. D'autre part, la performance se définit comme l'amélioration d'un couple coût/valeur, ce qui peut amener une entreprise à

être performante même avec un niveau de coûts élevé (par exemple dans l'industrie du luxe).

2. **Vrai et Faux** : D'un point de vue, le retour en force des actionnaires milite en faveur d'un renouveau des indicateurs financiers, avec notamment les méthodes de type EVA® **,** alors que la période précédente avait milité contre la suprématie de ces indicateurs. D'un autre point de vue, le contrôle de gestion tend aujourd'hui à appréhender de nouvelles dimensions de la performance, comme la performance environnementale et sociétale. La vraie question est de déterminer si ces dimensions sont indexées à la performance financière ou si elles viennent ajouter des dimensions différentes qui peuvent entrer en conflit avec la vision financière.
3. **Vrai :** car si, au sein d'un même secteur d'activité, des entreprises ont des stratégies différentes, alors les critères de mesure de la performance seront nécessairement différents.
4. **Vrai :** c'est la clé d'un bon système de mesure de la performance. Trop souvent, les systèmes de mesure sont organisés autour de l'information disponible et les informations qui seraient pertinentes pour mesurer les réalisations stratégiques manquent, faute de la mise en œuvre d'une ingénierie spécifique de la mesure.
5. **Vrai et faux :** les différentes méthodologies répondent à des objectifs et des principes communs, mais présentent quelques différences pratiques. Le Balanced Scorecard est plus structuré dans la mesure où il offre quatre catégories d'indicateurs. La méthodologie OVAR prévoit explicitement le passage d'un tableau de bord de direction générale à des tableaux de bord locaux pour chaque entité de gestion, alors que le BSC reste un outil de direction générale.

Questions

1. Le modèle de performance identifie des relations de cause à effet entre un certain nombre de variables d'action et la performance recherchée. Lorsque l'on mesure la performance à un instant t, les seuls indicateurs de résultat donnent une vision à court terme de la performance. Des indicateurs portant également sur les variables d'action permettent en revanche d'anticiper la performance future.

2. La modélisation de la performance n'est pas mécanique : l'identification de leviers d'action pertinents repose sur l'expérience des managers de l'entreprise, et peut être partielle ou erronée. Pour valider la pertinence du modèle ou repérer le besoin de le faire évoluer (apprentissage), il faut donc pouvoir apprécier si les variables d'action produisent effectivement les résultats attendus. Les indicateurs de résultat sont donc nécessaires.

CHAPITRE 3

Définir et mesurer la performance des entités de l'organisation

Ce qu'il faut retenir

- Dans une organisation, les mesures de la performance d'ensemble doivent être complétées par des mesures de performance au niveau des entités.
- Les mesures « locales » remplissent plusieurs fonctions, qu'il convient de distinguer car elles n'induisent ni le même périmètre, ni les mêmes principes de mesure.
- Pour le pilotage de la performance par les responsables d'entités, les principes sont ceux développés au chapitre 2.
- Pour le reporting comptable statutaire, le périmètre de mesure est celui de l'entité juridique, et les règles de mesure les principes comptables en vigueur dans le pays concerné.
- Pour évaluer la performance des managers en charge des entités, le périmètre de mesure est celui des domaines de responsabilité tels qu'ils sont définis par la structure organisationnelle. Les principes guidant la construction de la mesure sont la congruence, la contrôlabilité, la simplicité et l'évaluation relative.
- Pour évaluer la performance des activités, le périmètre de mesure est celui des segments d'activité. La mesure devra être construite selon les principes de liaison, de précision, de limitation du coût du système.

- Les fonctions assurées par les systèmes de mesure existants, qu'ils soient financiers (reporting financier, comptabilité de gestion, responsibilty accounting, prix de cession internes), ou non financiers (tableaux de bord des entités), sont ambiguës. De fait, les entreprises assignent souvent plusieurs fonctions à une même mesure, mais les divergences entre ces fonctions (périmètre, principes) génèrent des difficultés opérationnelles dans la construction des systèmes de mesures.

Introduction

Dans une organisation décentralisée, le système de contrôle de gestion est plus complexe que dans une organisation simple de type PME. Le processus de pilotage doit alors s'exercer à la fois au niveau global de l'entreprise et au niveau local des entités qui la composent, afin de bénéficier de la vision d'ensemble de la hiérarchie comme de l'expertise terrain des opérationnels. En ce qui concerne le système de mesure des performances qui sous-tend la dynamique, les mesures construites pour l'ensemble de l'organisation (chapitre précédent) doivent être complétées de mesures « locales », c'est-à-dire au niveau d'entités plus fines. C'est à cette question de la mesure de performance locale que nous allons nous intéresser dans ce chapitre.

Comme précédemment, nous commencerons par une explicitation des objectifs et des principes qui guident la construction de mesures de performance locales (Section 1). Ceci nous permettra ensuite de présenter et d'analyser certains systèmes de mesure existants, en distinguant l'approche financière (Section 2) de l'approche non financière (Section 3).

Section 1. Les rôles de la mesure de performance locale

Avant de construire une mesure de performance locale, il est utile de clarifier préalablement les objectifs poursuivis et les principes directeurs. Ceci est particulièrement nécessaire car, comme nous allons le voir, les rôles joués par la mesure de performance locale sont multiples : la mesure s'adresse à plusieurs utilisateurs, et sert des types de décisions eux-mêmes distincts.

Les usages de la mesure de performance locale sont donc variés, et chacun exige des modalités de construction de la mesure spécifiques : des particularités apparaissant notamment à propos du *périmètre* de la mesure et de ses *principes* d'élaboration.

Nous présenterons dans un premier temps chacun des usages de façon indépendante, puis dégagerons dans la conclusion les difficultés qui existent à les poursuivre simultanément.

A - Le pilotage par les responsables des entités

La mesure de performance locale est destinée en premier lieu *aux responsables d'entités eux-mêmes*. En effet, dans une organisation décentralisée, ceux-ci assurent une partie du processus de contrôle, que nous avons appelée « autocontrôle ». Chacun d'eux est ainsi comparable à un chef d'entreprise au niveau de son entité, dont il doit « piloter la performance ». Ce pilotage suppose la construction d'un système de mesure de la performance au niveau de l'entité.

On retrouve en grande partie la situation traitée au chapitre 2, même si les systèmes de mesure de performance construits pour aider les dirigeants à piloter leur entreprise ne sont pas immédiatement transposables au niveau des responsables locaux. En effet, les objectifs ne s'expriment pas dans les mêmes termes selon les niveaux de responsabilité, si bien que la nature des informations nécessaires pourra différer fortement : le responsable de l'entité sera surtout focalisé sur les mesures concernant son entité, là où le dirigeant aura une vision plus large ; il aura par ailleurs besoin de mesures plus détaillées, alors que les mesures pour le dirigeant seront plus synthétiques. Cependant, les étapes et les principes de construction du système de mesure des performances sont les mêmes pour tout niveau de responsabilité : il faut définir les dimensions de la performance (coût/valeur, parties prenantes), choisir des indicateurs cohérents avec la stratégie, prédictifs, facilitant l'analyse et donc la prise de décisions, etc.

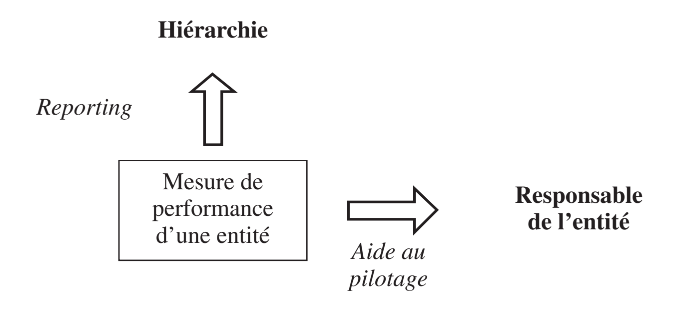
Cet usage de la mesure pour les responsables d'entités a longtemps été sous-estimée, car la centralisation des grandes entreprises s'est initialement traduite par une centralisation des démarches de pilotage elles-mêmes, qui demeure perceptible dans certains systèmes. Il est donc utile de souligner la

nécessité de construire des systèmes de mesure des performances pour les responsables d'entités dans les entreprises décentralisées d'aujourd'hui. Nous verrons que certains systèmes de mesure répondent mal à ce besoin d'information local.

B - Le reporting statutaire

La mesure de performance locale est également destinée *aux dirigeants de l'entreprise*. On appelle *reporting* le processus de remontée d'information des différentes entités de l'organisation vers la direction générale, le terme désignant aussi parfois la nature des informations ainsi transmises.

Figure 3.1. – Les destinataires de la mesure de performance des entités



Le reporting est lié en premier lieu aux obligations légales de publication des comptes de l'entreprise, pour lesquelles une remontée des informations comptables de terrain est nécessaire. Ce type de reporting est généralement appelé *reporting statutaire*, et dans certaines entreprises, *reporting légal* ou *reporting comptable*.

Destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, actionnaires réels ou potentiels, analystes financiers, État, etc.), il offre également aux dirigeants un premier niveau d'information sur la performance du groupe (indicateurs d'activité et de marge). Un usage indirect est la production d'états fiscaux ou sociaux nécessaires à la vie de l'entreprise (déclarations URSSAF, TVA, etc.). La fréquence de production des informations n'est pas uniquement annuelle, mais également trimestrielle, voire mensuelle, en raison de la pression des marchés financiers.

a) Le périmètre de mesure : les entités juridiques du groupe

Le reporting statutaire est organisé selon le schéma de structuration juridique de l'organisation : dans un groupe, les informations comptables sont ainsi produites en premier lieu au niveau des entités juridiques (maison mère, filiales), qui sont tenues de publier des comptes sociaux. Ceci n'exclut pas que pour des raisons d'organisation, l'information soit préalablement préparée à des niveaux plus fins n'ayant pas d'autonomie juridique (services, départements, succursales, etc.). Ces données de premier niveau sont ensuite progressivement consolidées[1] pour servir les besoins d'information et de communication externe des niveaux de regroupements plus larges (les branches, le groupe).

Dans les groupes multinationaux, les entités juridiques sont souvent organisées selon un critère géographique, car la comptabilité est fortement liée à des considérations fiscales, elles-mêmes bâties sur une logique de territorialité. Il peut aussi y avoir plusieurs entités juridiques au sein d'un même pays.

La structuration juridique des groupes ne suit cependant pas toujours un critère rationnel, par exemple lorsque le groupe a procédé à des rachats successifs d'entreprises et que celles-ci sont restées juridiquement indépendantes.

EXEMPLE

Le groupe ACCOR

Le groupe ACCOR, leader européen et groupe mondial dans le secteur de l'hôtellerie et des services, est juridiquement constitué de multiples « entités ». Son rapport annuel pour l'année 2002 fait état de nombreuses participations : les filiales à proprement parler, c'est-à-dire les entités juridiques dont le groupe détient plus de 50 % du capital, sont au nombre de 34 en France et de 24 à l'étranger ; on compte également 14 participations avec un pourcentage de détention par le groupe compris entre 10 et 50 %.

---

1. Au sens comptable du terme, c'est-à-dire avec des règles normalisées (différents modes d'intégration comptable, traitement des opérations inter-compagnies, traitement du goodwill, etc.)

b) Les principes de mesure

Les informations contenues dans le reporting statutaire, généralement produites par la fonction comptable au sein de l'entreprise, sont élaborées selon les règles des instances de normalisation comptable nationales et/ou internationales. Ces règles présentent donc un caractère légal et obligatoire.

Les principes de consolidation comptable ne seront pas développés ici car ils exigeraient des développements techniques importants qui dépassent le cadre de cet ouvrage. Nous renvoyons pour cela le lecteur à des ouvrages spécialisés[2]. Nous verrons cependant plus loin que ces règles peuvent être différentes de celles qui régissent les autres utilisations de la mesure de performance locale.

C - La mise sous tension des responsables d'entités

Un second champ de « remontée » des mesures de performance des entités vers les dirigeants est moins tourné vers la communication externe que vers la prise de décisions managériales. On parle alors de *reporting de gestion*, celui-ci étant généralement assuré par la fonction contrôle de gestion et non plus par la fonction comptable. Nous verrons dans les sections suivantes que les informations contenues dans le reporting de gestion ont longtemps été, elles aussi, de nature financière et comptable, mais que les dernières années sont marquées par le développement des indicateurs non financiers.

Cette analyse de gestion recouvre elle-même deux préoccupations différentes :

– la mise sous tension des managers, point que nous allons développer dans ce paragraphe ;

– la collecte d'informations « déconcentrées » sur les segments d'activité de l'entreprise, point qui sera traité au paragraphe D.

---

2. *Principles and Practice of Group Accounts- a European Perspective*, A. Pierce et N. Brennan, Thomson, first edition 2003.

Comme nous l'avons rappelé ci-dessus, une organisation décentralisée se caractérise par un autocontrôle par les responsables d'entités, assorti d'une responsabilité en termes de résultats à atteindre. Ceci permet de bénéficier des avantages liés à l'autonomie des managers : réactivité, rapprochement entre sources d'information et lieu de prise de décision, motivation, allègement des tâches opérationnelles de la hiérarchie.

Cependant, des informations doivent également remonter vers les supérieurs hiérarchiques pour leur permettre de surveiller la performance des activités déléguées. Ceci est important pour assurer une bonne coordination verticale de l'entreprise, mais également parce que les responsabilités s'emboîtent les unes dans les autres : si les managers sont responsables de leurs résultats, leur supérieur hiérarchique l'est également, car il conserve la responsabilité des activités qu'il a déléguées. Il a donc un devoir de surveillance de la performance des activités déléguées.

L'articulation entre autocontrôle et pilotage par la hiérarchie s'établit en grande partie autour de la définition de la *contribution* attendue de chaque manager, traduite dans une *mesure de contribution*. Si, comme nous l'avons vu au chapitre 1, un système de contrôle de gestion combine en général plusieurs formes d'orientation des comportements, le contrôle par les résultats reste le dispositif central. La mesure de contribution définit le type de performance attendue du manager, et donc délimite les contours de sa responsabilité. Elle permet au supérieur hiérarchique de focaliser son attention essentiellement sur les résultats, donc d'alléger sa tâche de surveillance et de ne pas empiéter sur les responsabilités du manager.

La mesure de contribution permettra également de fixer les objectifs des managers et d'apprécier leurs résultats. C'est sur cette base que pourront être assis les systèmes d'incitation des managers :

– le premier dispositif d'incitation est la possibilité d'une *négociation* des termes de la contribution entre le manager et le niveau hiérarchique n+1. En effet, dès lors qu'un accord est trouvé, la contribution prend un aspect contractuel qui engage le manager[3] ;

3. Nous verrons dans la partie 2 que cet accord doit porter non seulement sur la nature de la contribution, mais bien entendu également sur son niveau.

– le caractère incitatif est renforcé par la mise en place d'un système de *sanctions/récompenses* indexé sur la performance ainsi définie. Celles-ci peuvent se traduire en termes de rémunération (présence ou absence de bonus, évolution de la rémunération fixe), de statut (promotion, mutation, licenciement), de reconnaissance (notoriété, prix du meilleur manager, voyages, etc.). Elles sont censées constituer un moteur d'action important.

Pour être efficace, le dispositif d'incitation suppose que les « règles du jeu » aient été préalablement clarifiées. Il est donc important que les systèmes d'évaluation économiques (généralement conçus par le contrôle de gestion) et les systèmes d'évaluation des hommes (en général du ressort des directions des ressources humaines) soient cohérents les uns avec les autres.

EXEMPLES

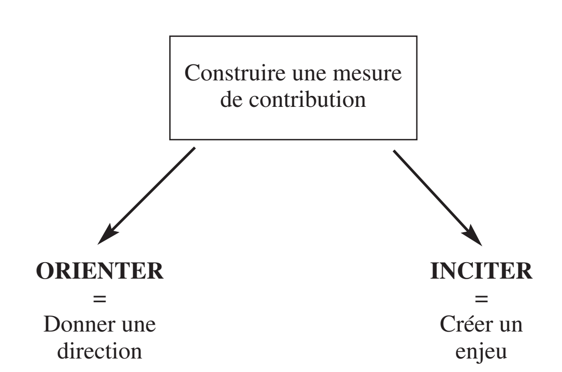
Décalages entre systèmes de mesure et systèmes d'incitation

Ainsi, si l'entreprise est positionnée sur des marchés particulièrement concurrentiels, un système de promotion à l'ancienneté est peu stimulant pour les managers, et gagnera à être indexé plutôt sur les performances de chacun (rémunération au mérite).

De même, si l'objectif de l'entreprise est d'améliorer la rentabilité pour les actionnaires, rémunérer les équipes commerciales sur la seule progression du chiffre d'affaires peut générer des décisions incohérentes avec l'objectif commun : octroi de remises importantes au client pour « décrocher » l'affaire, mais au détriment de la marge, vente à des clients peu solvables, croissance `non maîtrisée des coûts commerciaux, etc.

En définissant la performance attendue des managers et en créant des enjeux autour de cette performance, la mesure de contribution va donc jouer un rôle très structurant sur les comportements au sein de l'entreprise.

Figure 3.2. – Les rôles de la mesure de performance sur les comportements des managers



a) Le périmètre de mesure : les domaines de responsabilité

Dans une perspective de mise sous tension des managers, le maillon de base de la mesure est le domaine de responsabilité de chaque manager. L'information remonte ensuite progressivement en suivant le schéma de la structure de l'organisation, afin d'informer successivement les différents niveaux de responsabilité : par exemple, l'information remontera des responsables de départements et services vers les responsables de divisions, puis vers les responsables de branches, etc.

Les grands axes de responsabilité sont en général définis selon un critère dominant (responsabilités pays, responsabilités produits, responsabilités marchés, etc.). Il est également possible que les critères de responsabilisation soient superposés, c'est le cas des organisations matricielles. Le périmètre de mesure ne coïncide donc pas nécessairement avec celui du reporting statutaire (l'entité juridique).

EXEMPLE

Le groupe ACCOR (suite)

Reprenons l'exemple du groupe ACCOR. La structure juridique du groupe faisait apparaître plus de 72 entités. Toujours en 2002, les responsabilités quant à elles sont structurées en divisions opérationnelles et fonctionnelles selon quatre pôles :

Hôtellerie Europe Afrique et Moyen Orient

Novotel, Mercure France

Sofitel France

Ressources humaines

Hôtellerie Benelux, Espagne et Portugal

Etap Hotel, Formule 1 France

Juridique

Hôtellerie Europe du Nord, Centrale et Orientale

Hôtellerie Europe Centrale et Orientale

Finance

Hôtellerie Afrique

Ibis France

Hôtellerie Moyen-Orient et Franchise

Projets de communication

Hôtellerie Allemagne

Fonctions groupe

Juridique Corporate et Supports

Académie Accor

Techniques et Construction Groupe

Technologies de l'Information Hôtellerie

Affaires Sociales Groupe

Systèmes de réservation et Partenariats stratégiques

Ventes et Distribution Hôtellerie

Marketing Hôtellerie

Achats Groupe

Finance Groupe

Activités internationales

Hôtellerie Amérique du Sud

Services Brésil

Hôtellerie Asie Pacifique

Motel 6

Marketing Hôtellerie Amérique du Nord

Sofitel, Novotel Amérique du Nord

Red Roof Inns

Tourisme et loisirs

Développement et partenariats Tourisme et Loisirs

Finance Tourisme et Loisirs

Opérations Tourisme et Loisirs

Go Voyages

Les domaines de responsabilité sont donc en nombre beaucoup plus réduit, et suivent une logique de regroupement différente.

b) Les principes de mesure

Construire une mesure de contribution des responsables d'entités est délicat. Si l'objectif est d'orienter les comportements, la réponse effective des individus est rarement mécanique, ni universelle : ainsi, tel dispositif pourra être perçu comme incitatif par un individu, mais pas par un autre.

Un second type de difficulté vient de la multiplicité des principes qui prévalent à cette construction, qu'il est parfois délicat de faire co-exister.

1) Le principe de congruence

Le principe de congruence a pour but d'assurer la cohérence de la mesure de contribution avec les objectifs globaux de l'entreprise.

L'objectif est d'« orienter » le comportement des managers, au sens strict du terme, c'est-à-dire de leur donner une direction, qui est la performance que l'entreprise poursuit au niveau global. Là encore, des termes variés sont utilisés, comme la « communication de la stratégie », son « déploiement » dans l'organisation, etc.

L'EVA® pour favoriser la congruence

L'apparition de l'EVA® comme nouvelle mesure de performance globale des entreprises s'est souvent accompagnée de son introduction dans les systèmes d'évaluation des principaux managers, afin que chacun intègre bien à son niveau particulier l'importance accordée par le groupe au coût du capital.

Dans cette perspective de congruence, l'idéal est que la mesure de performance du manager soit de même nature que la mesure de performance globale de l'entreprise.

C'est l'idée qui, par exemple, a sous-tendu la création du concept de *centres de profit,* que nous avons présenté au chapitre 1 : dans une organisation poursuivant des objectifs financiers et constituée de plusieurs divisions relativement indépendantes, chaque responsable de division est évalué sur la base du *profit* dégagé par sa division. L'idée majeure de cette innovation fut de considérer les managers comme des entrepreneurs, en calquant leur objectif sur l'objectif global de l'entreprise et en leur faisant porter une partie du risque (un postulat étant que la maximisation du profit de chaque division conduit à une maximisation du profit de l'ensemble, ce qui n'est pas aberrant lorsque les divisions sont vraiment indépendantes[4]).

2) Le principe de contrôlabilité

Le principe de contrôlabilité stipule que la mesure de contribution d'un manager doit être construite sur la base des éléments sur lesquels il peut agir (qu'il peut contrôler).

Ce principe est tout d'abord *impératif*, c'est-à-dire qu'il prescrit que *tous* les éléments contrôlables doivent être intégrés à la mesure de performance. À défaut, on court le risque que ces éléments ne soient pas gérés par le manager.

4. Si tel est le cas, on peut en revanche se demander l'intérêt qui existe à fédérer ces divisions au sein d'un même groupe. Cette condition est donc rarement remplie, et il existe toujours une dépendance plus ou moins forte entre les unités d'un groupe.

Exemples d'imputation de coûts contrôlables

Dans certains groupes, les coûts de formation, bien que centralisés dans un premier temps au siège au service de Gestion des Ressources Humaines, sont ensuite réaffectés aux divisions sur la base des demandes que chacune a effectivement émises. Les divisions sont ainsi incitées à n'engager que les dépenses nécessaires. On observe des pratiques similaires pour le coût des systèmes d'information par exemple.

De même, si les décisions de financement sont souvent centralisées, elles reposent en général sur les besoins de financement gérés par les divisions (investissements, stocks, créances, etc.), ce qui justifie d'intégrer une part de coût financier dans le calcul de la contribution des managers.

Le principe de contrôlabilité est également *limitatif*, dans la mesure où la contribution du manager doit se limiter aux *seuls* éléments qui sont sous son contrôle. Deux arguments militent en ce sens :

– préserver la motivation des managers (*fairness*) : le fait de rendre une personne responsable d'une situation sur laquelle elle n'a pas la possibilité d'agir ne peut que créer un sentiment d'injustice et une perte de confiance, et conduire *in fine* à une moindre performance de sa part ;

– permettre une action plus ciblée, en indiquant à chacun ce qui est de son ressort spécifique.

Le principe de contrôlabilité prescrit donc que la mesure de contribution d'un manager soit construite en proportion de son pouvoir d'influence. Dans un contexte très décentralisé, les managers en charge des activités locales ont un pouvoir de décision très large, leur contribution doit alors s'exprimer dans des termes très proches de la mesure de performance globale (Bénéfice, ROI, EVA® , etc.). En revanche, la mesure est appliquée au champ de l'activité gérée par le manager (bénéfice de la division, de la branche, etc.), et non à celui de l'ensemble de l'activité du groupe.

Dans les entreprises moins décentralisées, le champ de contrôle d'un manager sera plus restreint, si bien que la mesure de performance locale devra elle-même être ajustée, par la neutralisation des éléments non contrôlables. Elle s'exprimera alors dans des termes différents de la

mesure de performance globale. Par exemple, si le groupe est scindé en unités de production et unités de distribution, il serait incohérent d'exprimer la contribution attendue des usines sous forme d'un bénéfice, puisqu'elles n'auraient aucune activité commerciale.

On peut distinguer trois catégories d'éléments non contrôlables :

Les décisions centralisées

Dans certains contextes, la hiérarchie conserve le pouvoir sur certaines décisions qu'elle juge importantes au regard de l'activité (investissements lourds, stratégie, décisions financières, etc.). Si le manager ne participe pas à ces décisions, il est logique qu'il n'en assume pas la responsabilité.

Lorsque les divisions d'un groupe partagent, pour des raisons d'économie, des services de support communs, ceux-ci sont alors maîtres de ressources qui concernent les entités : le loyer d'une division, les approvisionnements, les dépenses informatiques, peuvent être gérés au niveau du siège. Dans ce cas, il n'est pas pertinent d'en faire porter la charge au manager de l'entité.

A fortiori, certains frais qui ne sont pas directement liés aux divisions, comme les frais de siège, sont souvent considérés comme des éléments non contrôlables par les managers, et donc exclus de leur mesure de performance.

Les aléas externes

La performance d'une entité peut également être affectée par des événements externes à l'entreprise et donc difficilement contrôlables par le manager. L'évolution globale du marché, les mesures des pouvoirs publics, les taux de change, les attitudes et performances des principaux clients, concurrents, etc., voire des aléas comme un incendie, sont difficiles à attribuer au manager. Bien entendu, plus on s'élève dans la hiérarchie, plus le pouvoir d'influence augmente, y compris par des actions sur l'environnement, et donc moins on est amené à exclure d'éléments de la responsabilité du manager. Par ailleurs, à ce niveau, le manager est également censé pouvoir assumer un risque plus grand dans la mesure où il perçoit des compensations plus importantes en termes de rémunération.

L'impact de certains facteurs externes peut être neutralisé de façon formelle : on peut par exemple tenter de chiffrer le coût d'un sinistre important et en neutraliser l'impact dans le résultat du manager. Pour d'autres facteurs, notamment économiques et concurrentiels, on peut décider de ne pas les neutraliser en considérant que sur une longue période, leurs effets bénéfiques et négatifs s'équilibrent.

Les décisions d'autres managers

Pour appliquer rigoureusement le principe de contrôlabilité, il convient également de neutraliser l'impact des décisions prises par d'autres managers. Ainsi, lorsque deux entités d'une même entreprise sont en interaction économique, les contre-performances de l'entité *amont* peuvent venir perturber l'appréciation des résultats de l'entité *aval.* Par exemple, si une usine A fabrique des composants qu'une usine B utilise pour sa propre production, un dérapage dans le coût des composants chez A vient mécaniquement pénaliser les coûts de B. Nous verrons plus loin que les prix de cession internes peuvent aider à neutraliser ce type d'influence extérieure.

La définition des contributions locales suppose souvent une véritable ingénierie de la mesure, un certain discernement quant aux éléments qui seront inclus ou exclus de la mesure de contribution de l'entité.

3) Le principe de simplicité

La mesure de performance, pour être motivante, doit rester simple. Les attentes de l'organisation doivent être claires et facilement compréhensibles.

Comme on l'a vu plus haut, certains suggèrent d'utiliser l'EVA® comme mesure définissant la contribution des managers. Le mode de calcul de l'EVA® s'appuie sur de nombreux retraitements par rapport aux données comptables, afin de se rapprocher d'une valeur plus économique. Mais les managers perçoivent souvent mal la plus grande complexité de la mesure qui en résulte.

4) L'évaluation relative

Enfin, l'évaluation des performances managériales ne peut être que relative. En effet, les performances des différentes entités au sein d'un groupe sont rarement comparables telles quelles, car les marchés et les

conditions concurrentielles dans lesquelles elles s'insèrent sont très dissemblables. Or le potentiel de performance d'une activité à un instant donné ne relève pas de la responsabilité du manager. Son rôle est de tenter de l'améliorer par des actions de progrès, il s'inscrit dans le temps. Sa propre performance ne peut donc s'apprécier qu'au regard d'un objectif prédéfini et établi en fonction des conditions particulières de l'environnement.

Nous verrons que ceci n'est pas sans conséquences sur la façon de construire la mesure, et plus particulièrement de neutraliser les éléments non contrôlables dans l'évaluation des managers (voir section 2).

Une difficulté importante vient du fait que les quatre principes évoqués ci-dessus peuvent s'avérer conflictuels. Le « contrat idéal » n'existe pas en pratique (Merchant, 1989). Le respect strict du principe de contrôlabilité peut ainsi entrer en conflit avec le principe de congruence. En effet, les éléments de la performance sont le plus souvent le fruit d'influences multiples, si bien qu'il est délicat de distinguer les éléments contrôlables des éléments non contrôlables. Par exemple, le coût d'un service informatique centralisé échappe en partie à l'influence des divisions, dans la mesure où les choix d'équipement et la gestion du personnel spécialisé ne relèvent pas de leur décision ; les divisions sont néanmoins partiellement impliquées par la consommation qu'elle font de ces prestations (temps de développement, utilisation du temps machine, etc.). De même, le chiffre d'affaires relève certes de l'influence prédominante du service commercial, mais il pourra être également fortement affecté par la qualité des produits fabriqués par les usines, en amont. Symétriquement, les coûts de production échappent au seul contrôle des usines, car les délais de livraison négociés par les commerciaux ou les décisions des acheteurs en amont peuvent en être des causes non négligeables. Le propos est également valable à un niveau de responsabilité plus élevé. Si on prend le cas d'un groupe organisé selon une structure matricielle, avec des regroupements par pays et par produits, la performance des divisions géographiques est en grande partie contrôlable par les responsables de ces divisions, mais elle dépend également des décisions prises par les chefs de produit, qui, eux, sont extérieurs aux divisions.

Un élément de performance est donc rarement totalement contrôlable ou totalement incontrôlable, il est la plupart du temps *partiellement* contrô-

lable. Dans ce cas, le caractère limitatif du principe de contrôlabilité entre en conflit avec son caractère impératif, et *in fine* avec le principe de pertinence : le premier prescrit la neutralisation des éléments partiellement contrôlables, le second leur maintien.

Pour faire face à cette difficulté, de plus en plus d'entreprises considèrent que le rôle d'un manager est à la fois spécifique et relié à un tout, donc qu'une part de dépendance est incontournable et liée à la fonction même de manager. La mesure doit donc refléter cette contradiction. C'est ainsi que certaines construisent des systèmes d'évaluation mixtes, avec une part individuelle reposant essentiellement sur la base des éléments contrôlables, complétée par des critères plus collectifs et non totalement contrôlables, qui reflètent à la fois l'idée que l'influence du manager va au-delà du seul champ de sa propre entité, et qu'il est soumis inversement à des dépendances externes, qu'il doit chercher à maîtriser.

EXEMPLE

MATELLIS

Le groupe METALLIS est constitué de trois grandes branches d'activité. La branche acier est subdivisée en entités plus fines chargées de la fabrication et de la commercialisation de plaques d'acier spécialisé. Les divisions sont spécialisées par type de technologie, et donc indirectement par type de produit. Elles partagent des clients communs, ce qui les oblige à coordonner leurs approches commerciales ; elles assurent parfois conjointement la commande du client, car aucune d'elles ne dispose de la gamme de produits complète ; elles tentent par ailleurs de partager leur expertise autour de certains procédés de fabrication communs.

Les divisions dépendent donc fortement les unes des autres, et leur champ de contrôlabilité s'étend au-delà de leur propre division, de même que celle-ci peut être fortement affectée par des décisions prises dans d'autres divisions. Pour cette raison, la rémunération variable des responsables de divisions est indexée à 80 % sur les performances de la division, à 20 % sur celles de la totalité de la branche acier, afin de refléter cette composante collective de leur action.

Un conflit existe également entre le principe de simplicité et le principe de contrôlabilité, car la neutralisation des éléments non contrôlables risque de complexifier rapidement la mesure.

D - L'évaluation de la performance des activités

Comme nous venons de le voir, le reporting de gestion peut être utilisé par les dirigeants d'une entreprise dans une perspective de mise sous tension des managers en charge des décisions opérationnelles. Pour d'autres types de décisions, la hiérarchie a simplement besoin d'informations « déconcentrées », c'est-à-dire qui lui permettent d'appréhender la performance de l'organisation de façon plus fine qu'une mesure globale, sans pour autant suivre la logique des obligations légales ou des responsabilités définies.

Ce type d'analyses est par exemple nécessaire pour asseoir les décisions de gestion de portefeuille (suppression de tel produit, développement de tel autre, etc.) et pour les décisions stratégiques lourdes prises au niveau de la hiérarchie (sous-traitance d'une partie de la production dans des pays à faible coût de main d'œuvre, harmonisation des processus de fabrication, etc.). Il s'agit pour les dirigeants d'obtenir des informations détaillées et analytiques sur la marche de leur entreprise, pour apprécier la performance des *activités* et non plus celle des *individus* qui en sont responsables.

a) Le périmètre de mesure : les segments d'activité

Dans ce type de contexte, le périmètre de la mesure doit porter sur les différents *segments d'activité* de l'entreprise, et peut encore différer par rapport aux situations précédentes.

EXEMPLE

Le groupe ACCOR (suite)

Dans le cas du groupe ACCOR, il est utile d'apprécier la performance de l'ensemble d'une même marque (Novotel, Etap, etc.), d'un même pays, d'un même métier (hôtellerie, services), etc. Ces mesures de performance

sont déconnectées à la fois de la structure juridique, très morcelée, et de l'organisation des responsabilités.

Cet exemple illustre l'intérêt qui existe à multiplier les axes d'analyse. Les décompositions par zones géographiques (elles-mêmes plus ou moins larges), par produits, familles de produits, projets, marchés, marques, etc., présentent des éclairages différents et complémentaires.

Ceci explique que la comptabilité de gestion traditionnelle, qui décompose la marge globale de l'entreprise en résultats analytique par produits, a été critiquée pour sa focalisation sur le seul critère « produits », héritée de son ancrage industriel. Plus récemment, des auteurs ont suggéré de développer d'autres axes d'analyse, en calculant par exemple des marges par client ou par processus. Dans les années 80, les recherches sur le concept de « chaîne de valeur » ont également amené à reconsidérer la limitation du périmètre aux données propres à l'entreprise, et proposé une extension de la mesure au-delà des frontières de l'organisation, en intégrant en amont des informations en provenance des fournisseurs et en aval des informations en provenance des clients.

b) Les principes de mesure

Comme pour la mesure de contribution des managers, la mesure de performance des segments d'activité est guidée par des principes multiples et en partie conflictuels.

1) Le principe de liaison

De façon symétrique au principe de contrôlabilité, qui prescrit un lien entre le contenu de la mesure de performance (servant à l'évaluation d'un manager) et le manager (existence d'un certain degré d'influence), la mesure d'évaluation d'un segment d'activité doit, de façon plus impersonnelle, contenir tous les éléments de performance en lien avec le segment d'activité, et rien que ceux-là. En effet, les décisions stratégiques relatives aux activités (gestion de portefeuille par exemple) s'appuient sur une analyse de la façon dont celles-ci consomment ou

créent de la performance (coûts/valeur), la « contribution » du segment d'activité à la performance d'ensemble doit être dégagée[5].

Cette idée est clairement traduite en comptabilité de gestion par la notion de « coût direct », qui se définit comme les éléments de coût consommés par un objet de coût[6] sans aucune ambiguïté, (that can be *traced* to the cost object). Le coût complet cherche à prolonger cette analyse du lien entre éléments de coût et objet de coût, par une intégration dans la mesure des charges indirectes, c'est-à-dire liées au produit, mais de façon moins immédiate. Les charges indirectes sont « allouées » aux produits qui les consomment. L'évolution des méthodes de calcul des coûts reflète l'importance grandissante de ce principe : les méthodes les plus récentes, comme l'Activity Based Costing (ABC), d'une part posent la question du lien de façon élargie en réhabilitant le coût complet dans des contextes habitués à des approches en coûts partiels, d'autre part cherchent à entrer plus avant dans la compréhension des liens entre les coûts et les objets de coût, grâce à une analyse plus fine des coûts et à une attention plus soutenue à la façon dont ces coûts sont consommés par les objets (cost drivers).

Mais cette recherche du lien n'est pas limitée à la dimension « coût » de la performance. Dès lors que l'entreprise poursuit des objectifs de création de valeur (qualité, délais, services, etc.), nous avons vu au chapitre 2 qu'il était important d'identifier les leviers d'action qui permettent d'atteindre ces objectifs. La recherche de relations de cause à effet entre des leviers d'action et la performance et leur traduction dans les systèmes de mesure (tableaux de bord) sont des éléments essentiels au pilotage.

2) Le principe de précision

Le principe de précision du système de mesure est un corollaire du précédent. Dès lors que l'on s'intéresse au lien qui existe entre un segment d'activité et la performance (coûts/valeur) de l'entreprise, il est

5. Le terme « contribution » est effectivement utilisé à la fois pour désigner la mesure de performance des managers et la mesure de performance plus impersonnelle des segments d'activité (ex : marge de contribution), d'où les risques de confusion.

6. Un objet de coût se définit comme ce dont on cherche à calculer le coût : il peut s'agir d'un produit, d'une prestation, d'un département, etc.

important que cette analyse soit la plus fiable possible, puisque vont en découler des analyses et des décisions parfois lourdes (par exemple la suppression d'une ligne de produits). Ainsi, plus la mesure de performance reflètera avec précision la performance « réelle » du segment d'activité, plus l'information donnée au décideur sera adéquate.

On observe ainsi une plus grande recherche de précision dans les systèmes de mesure des coûts.

3) Limitation du coût du système

Enfin, la maîtrise du coût du système, au sens large du terme, a souvent été considérée comme un point essentiel pour la construction de la mesure. Ainsi par exemple, le développement des tableaux de bord a été en partie justifié par la volonté de construire des systèmes de mesure plus légers, plus focalisés et plus réactifs que les systèmes traditionnels.

Si chacun de ces principes apparaît pertinent, voire évident, leur réunion est plus délicate. On voit bien la difficulté à poursuivre à la fois un objectif de précision de la mesure et de maîtrise du coût des systèmes. Des méthodes de calcul des coûts comme ABC, dont un objectif affiché est d'être plus précise, ont été critiquées pour leur lourdeur. Les systèmes effectifs sont donc là encore des compromis entre ces différents principes.

4) Évaluation absolue/relative

Alors que l'évaluation des performances des managers ne peut être que relative par rapport aux objectifs fixés lors du budget, l'évaluation des activités peut être à la fois absolue ou relative. Bien entendu, il est utile de rapprocher la performance d'une activité de sa performance passée, de celle des concurrents, de celles d'autres activités comparables dans le groupe (*best practices*) : l'évaluation relative est donc pertinente.

Mais la performance en « valeur absolue » d'une activité peut également être utile. Comme nous l'avons vu au chapitre 2, apprécier la profitabilité d'une activité informe peu sur la performance de son manager, puisqu'elle dépend beaucoup du contexte particulier dans lequel il se trouve. En revanche, la profitabilité signifie, pour l'activité, que les coûts (issus d'une

logique de production, au sens large du terme) sont cohérents avec les prix de vente (qui résultent d'une logique de marché).

Conclusion de la section 1

Variété des types d'utilisation de la mesure (pilotage par les responsables d'entités, reporting statutaire, mise sous tension des managers, évaluation de la performance des activités), mais également variété des principes inhérents à chacune d'elles : on voit apparaître désormais clairement la multiplicité des perspectives qui guident l'élaboration d'une mesure de performance locale, et que nous avons résumées dans le tableau suivant.

Tableau 3.3. – Les principes d'élaboration d'une mesure de performance locale

Utilisateurs	Fonctions		Périmètre de mesure	Principes de mesure
Responsables de l'entité	Pilotage de l'entité		Mesures internes à l'entité	Cohérence avec la stratégie de l'entité Prédictivité des indicateurs Indicateurs favorisant l'analyse
Supérieurs hiérarchiques	Reporting statutaire		Entités juridiques	Normes comptables nationales internationales
	Reporting de gestion	Mise sous tension des responsables d'entités	Domaines de responsabilité	Principe de congruence Principe de contrôlabilité Principe de simplicité Évaluation relative
		Evaluation des performances des activités	Segments d'activités	Existence d'un lien Précision Limitation du coût du système Évaluation absolue/relative

Cette variété des objectifs et des principes n'est pas toujours conflictuelle. Il peut en effet y avoir des recoupements entre différentes perspectives : par exemple, les responsabilités peuvent être définies sur un critère « pays » et se calquer sur les entités juridiques, on peut estimer pertinent d'analyser les activités par projets (par exemple dans le secteur des services) et que ce critère corresponde également à l'organisation des responsabilités.

Mais les sources d'écarts sont nombreuses : le besoin d'information du responsable d'entité n'est pas exactement le même que celui des dirigeants, les périmètres de mesure peuvent être différents, les principes restent difficiles à appliquer simultanément. En toute logique, ces différences devraient alors conduire les entreprises à construire des systèmes de mesure différenciés. Mais le coût du système ainsi engendré, ainsi que la complexification de l'analyse, amènent les entreprises à bâtir souvent des systèmes uniques « à tout faire ». Ceux-ci constituent alors des compromis plus ou moins explicites entre les différents principes. Parfois aussi, ils privilégient une perspective au détriment des autres. Il est alors important d'avoir conscience des atouts et des limites d'un tel système.

Nous allons présenter ci-dessous les systèmes de mesure les plus fréquemment utilisés, et utiliser la grille qui vient d'être établie pour dégager les fonctions que ces systèmes permettent de remplir et celles qu'elles ne remplissent pas ou mal.

Section 2. L'approche financière de la mesure de performance des entités

Le contrôle de gestion s'est traditionnellement appuyé sur des mesures financières de la performance. Ceci est vrai pour appréhender la performance globale de l'organisation, mais s'observe également pour les mesures de performance des entités.

Si on se focalise sur les systèmes propres au contrôle de gestion, on peut identifier trois systèmes de mesure de type financier :

– le reporting financier ;
– la comptabilité de gestion ;
– le « responsibility accounting ».

Nous consacrerons également des développements aux prix de cession internes, qui constituent un rouage important de certains systèmes de mesure des performances locales.

A - Le reporting financier

Le terme « reporting de gestion », nous l'avons vu ci-dessus, désigne le processus de remontée de mesures des entités vers la direction générale, pour les besoins de l'analyse de gestion. Il ne préjuge en rien du type de mesure utilisé. Cependant, historiquement, le reporting de gestion est longtemps resté constitué d'indicateurs comptables et financiers, au point que pour certains, le terme reporting désigne implicitement un reporting de type financier.

Le reporting financier contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Il est donc très proche du reporting statutaire. Dans certains cas, un système de mesure unique sera utilisé pour les deux fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontée d'informations de gestion vers la direction d'autre part. Il peut être enrichi d'analyses complémentaires issues de la comptabilité de gestion (voir paragraphe B).

a) Les avantages du reporting financier

Le reporting financier présente en premier lieu les qualités générales que nous avons dégagés au chapitre 2 pour les indicateurs financiers, l'objectivité et la fiabilité. Par ailleurs, il est peu coûteux en termes de système d'information, dans la mesure où il repose sur les informations produites par le système comptable, donc disponibles et fiabilisées. Il n'y a donc pas deux systèmes d'information en parallèle.

Le reporting présente également des avantages plus spécifiques à la mesure de performance locale.

En premier lieu, les informations financières offrent à la direction générale une vision synthétique de la performance des activités. Ceci est un avantage important, car il existe un risque réel de surcharge d'information pour les dirigeants, qui bride alors la prise de décision. Par ailleurs, ce caractère synthétique permet de préserver un espace d'autonomie pour les responsables d'entités, et évite donc les risques de « sur-contrôle ».

Ensuite, les mesures financières sont techniquement faciles à décomposer par entités, au moins à des niveaux de responsabilité élevés : il suffit

d'appliquer la mesure financière (ROI, EVA, etc.) au périmètre de l'entité (la division par exemple) et non plus au périmètre de l'ensemble de l'organisation. Dans les premières réflexions sur les mesures de performance, on a cherché à construire des mesures qui puissent non seulement appréhender la performance de l'organisation, mais également asseoir les systèmes d'incitation des managers. C'est sur la base de cette exigence par exemple que des mesures comme le ROE (voir chapitre 2) se sont développées. En effet, les capitaux permanents figurant au dénominateur de ce ratio ne sont mesurables qu'au niveau global de l'organisation, mais pas par entité, en raison de la fongibilité des ressources de financement (fonds propres, dettes, trésorerie d'exploitation, etc.). La difficulté a été résolue en remplaçant les capitaux permanents par les actifs, plus facilement mesurables au niveau local, ce fut l'apparition du ROCE (*Return on Capital Employed*) ou ratio de rendement des capitaux engagés.

Enfin, les informations financières sont plus faciles à harmoniser que les données non financières : leur définition est au départ plus homogène, même s'il existe des marges de manœuvre qui peuvent créer des distorsions d'une entité à l'autre (par exemple, les règles d'appréciation des stocks, du risque client, d'enregistrement du chiffre d'affaires, etc., peuvent diverger). De ce fait, les informations qui en résultent (marges, soldes intermédiaires de gestion, ratios, etc.) ont un degré de comparabilité supérieur, ce qui facilite les arbitrages par la direction générale, notamment lors de l'allocation de ressources aux entités.

b) Les inconvénients du reporting financier

S'il a longtemps été dominant, le reporting financier a également fait l'objet de nombreuses critiques. Certaines sont liées aux inconvénients généraux des indicateurs financiers, qui ont été développés au chapitre 2 : biais court terme et pauvreté du diagnostic. Or si ces limites sont problématiques quand on se place du point de vue global de l'entreprise, ils sont encore amplifiés dès lors que l'on se situe dans une perspective de mise sous tension des managers. Le résultat à court terme procure à la fois des conséquences matérielles plus rapides (bonus, primes, etc.), mais également, sur un plan plus informel, une meilleure *reconnaissance* des actions du manager.

Ensuite, nous avons vu que le reporting financier avait l'avantage de permettre une comparaison des performances entre entités, du fait de la standardisation des informations. Toutefois, lorsque les entités sont très disparates, la comparabilité est discutable car le système n'intègre pas les spécificités de chaque entité (particularités de l'activité, difficultés du marché, taille, histoire, risques spécifiques, etc.).

Enfin, le reporting financier n'assure pas toutes les fonctions que nous avons présentées dans la section 1. Il constitue surtout un outil de direction générale : il a souvent pour but de d'assurer avant tout le reporting statutaire, et dans le même temps d'offrir une mesure de la performance des activités locales (marges par segments d'activité).

En revanche, il n'est utilisable en l'état pour mettre les managers sous tension que si ceux-ci occupent des niveaux de responsabilité très élevés (responsables de divisions par exemple). En deçà, et dans certains contextes, les résultats financiers intègrent de nombreux éléments non contrôlables par les responsables d'entités. Le principe de congruence est alors respecté, mais pas le principe de contrôlabilité.

Enfin, le reporting financier est insuffisant dans la perspective d'un pilotage décentralisé, notamment parce qu'il est focalisé sur les seuls indicateurs de résultat.

B - La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est une des techniques les plus anciennes pour passer d'une mesure globale de la performance à des mesures « locales ».

a) La comptabilité de gestion comme outil de pilotage

Alors que la comptabilité générale produit des informations sur les résultats globaux au niveau des entités juridiques, la comptabilité de gestion, longtemps appelée d'ailleurs comptabilité « analytique », s'attache à détailler ces informations à des niveaux d'analyse plus fins comme les produits, les départements, les projets, etc. En ce sens, elle est un outil très utile pour les responsables d'entités, à qui elle offre la possibilité de piloter leurs coûts de façon détaillée.

Elle distingue par ailleurs plusieurs types de coûts et donc de résultats : coûts variables/fixes (marge sur coûts variables), coûts directs/indirects (marge sur coût direct), coût complet (résultat analytique), coût marginal, etc. On considère en général que les types de coûts sont liés aux types de décisions managériales envisagées : par exemple, le coût complet est pertinent pour les décisions de pricing, le coût variable pour la gestion prévisionnelle, etc.

La comptabilité de gestion a évolué dans ses techniques de calcul, mais également de modélisation, des coûts. En offrant aux managers une meilleure compréhension des causes de ces coûts (cost drivers), elle renforce son rôle dans la dynamique d'apprentissage (voir chapitre 1).

b) La comptabilité de gestion pour le reporting

La structuration des informations comptables selon des critères différents de ceux de la comptabilité générale permet à la comptabilité de gestion d'enrichir le reporting financier destiné aux dirigeants.

La figure 3.4. correspond à un *reporting* d'entreprise française permettant une réconciliation avec la comptabilité financière. Il autorise une double lecture : soldes intermédiaires de gestion de l'analyse financière et comptabilité de gestion. Les entreprises internationalisées utilisent des *reporting* semblables faisant apparaître l'EBITDA[7] et le NOPAT[8].

---

7. EBITDA : Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization.

8. NOPAT : Net Operating Profit After Tax.

Tableau 3.4. – Exemple de reporting d'entreprise française autorisant une double lecture : soldes intermédiaires de gestion et comptabilité de gestion

Ventes nettes
– Coûts d'achat des ventes
= Marge brute commerciale

– Transports sur ventes
– Commissions sur ventes
– Taxes liées aux ventes
– Autres coûts variables liés aux ventes
= Marge sur coûts variables

– Coûts directs de transformation
– Coûts internes de logistique
– Coûts de recherche et développement propres
– Coûts de la structure commerciale propre
– Coûts du réseau de distribution
– Coûts refacturés d'assistance technique
– Coûts de publicité
– Coûts propres d'administration
– Frais de groupe absorbés
= Excédent Brut d'Exploitation

– Amortissement des immobilisations
– Variation des provisions d'exploitation à court terme
= Résultat Opérationnel

– Frais et produits financiers
– Dividendes reçus des sociétés contrôlées
= Résultat Courant

– Participation des salariés
– Produits et charges exceptionnels
– Variation des provisions réglementées
– Variation des provisions) long terme finance & exploitation
– Amortissements dérogatoires
= Résultat avant impôts

– Impôts sur les sociétés
= Résultat net

Tableau 3.5. – Modèle de reporting de gestion avec plusieurs niveaux de contribution

Ventes brutes	
– Remises, rabais, frais de garantie	*Coûts variables liés aux ventes*
– Commissions, assurances, frets	
= Ventes nettes	
– Coûts matières et composants	
– Coûts d'énergie	*Coûts variables liés à la production*
– Coûts des brevets pour activités de production	
– Coûts des emballages	
= Contribution 1	
– Coûts du personnel opérationnel	
– Coûts de maintenance	*Coûts semi-variables liés à la production*
– Coûts de logistique	
= Contribution 2	
– Coûts du personnel d'encadrement	
– Coûts des espaces (loyers, entretien, charges)	*Coûts fixes de production*
– Coûts des autres infrastructures	
= Contribution 3	
– Coûts de marketing et d'administration des ventes	
– Coûts administratifs et de gestion	*Coûts fixes de structure*
= Contribution 4	
– Amortissements	
– Recherche et développement	*Coûts fixes de potentiel*
= Résultat opérationnel	

c) La comptabilité de gestion pour la comptabilité générale

Une autre utilité de la comptabilité de gestion est de construire les coûts qui permettront de valoriser les stocks à l'actif du bilan. Les stocks de matières, de composants et de marchandises, sont en effet valorisés à un coût d'achat, et les produits finis, semi-finis et en cours à un coût de production. Les charges de distribution sont donc exclues de la valeur des stocks.

Dans ce contexte, la comptabilité de gestion sert les besoins de la comptabilité générale. Elle en suit donc les règles. Ainsi, en général, les stocks sont valorisés à un coût complet, les charges indirectes n'étant imputées au coût d'achat ou au coût de production que dans la mesure où elles sont « raisonnablement affectables au produit », ce qui aboutit par exemple à ne pas

imputer des coûts très indirects comme les frais de siège ou les coûts de direction d'une division. Les charges financières, sauf cas exceptionnel, ne sont pas imputées au coût.

Ces règles de calcul des coûts en comptabilité générale peuvent donc différer de celles qu'exigent les besoins de gestion :

– certaines situations managériales requièrent une information en termes de coût de revient, c'est-à-dire d'un coût incluant les charges de distribution : c'est le cas par exemple pour la fixation d'un prix de vente ;

– les règles d'imputation des charges indirectes peuvent différer : par exemple, dans une optique d'évaluation des managers, il peut être pertinent d'inclure dans la mesure des éléments de coût financier, si les managers sont amenés à gérer certains besoins de financement ;

– enfin, de nombreuses décisions managériales exigent plutôt une approche en termes de coûts partiels plutôt qu'en termes de coût complet.

Quelle que soit son utilisation (pilotage décentralisé, reporting de gestion, valorisation comptable des stocks), la comptabilité de gestion produit des mesures destinées à évaluer les activités (objets de coût) et non les managers.

C - Le responsibility accounting

Le *responsibility accounting* s'inscrit dans cette même logique de structuration des données comptables, mais est plus directement liée à la fonction d'évaluation des managers. Il consiste à affecter les éléments comptables aux personnes en suivant le principe de contrôlabilité.

a) Un reporting selon les domaines de responsabilité

Conformément aux principes d'évaluation des managers développés en section 1, les mesures sont produites par domaine de responsabilité. Elle remontent ensuite le long de la ligne hiérarchique par agrégations successives, afin que le supérieur, qui supervise plusieurs entités, ne soit pas surchargé d'informations.

Un exemple de ce type de structure est donné par la figure 3.6, tirée d'un article de l'un des pères du responsibility accounting, W.-L. Ferrara, pour une usine : les coûts du responsable de département (628.8 $), détaillés à son niveau, deviennent une ligne globale au niveau supérieur, de même que les coûts globaux à ce niveau (1 508.8 $) sont agrégés au niveau du Vice-président.

Tableau 3.6. – Exemple de schéma de remontée d'information selon les responsabilités

RESPONSIBILITY REPORTS FOR MANUFACTURING

Report to Department Head-Preforming

	Budget		Over (or under) budget	
	Current month	Year to date	Current month	Year to date
Direct materials	322,9	1411,0	(5,5)	(8,6)
Direct labor	153,6	693,8	8,1	5,4
Factory overhead- department head responsibility				
Indirect labor	88,6	364,6	(5,3)	(5,2)
Idle time	19,6	79,4	(0,8)	(1,1)
Fuel	16,7	71,6	3,3	1,9
Utilities	15,4	62,3	(1,1)	(0,8)
Sundry supplies	61,4	21,06	(4,3)	(4,9)
Stationery	4,6	16,3	0,2	0,4
Total Department head's responsibility	**682,8**	**2909,6**	**(5,4)**	**(12,9)**

Report to Plant Superintendant – Plant I

	Budget		Over (or under) budget	
	Current month	Year to date	Current month	Year to date
Plant superintendant's office	6,5	24,1	(,1)	0,2
Preforming	**682,8**	**2909,6**	**(5,4)**	**(12,9)**
Molding	491,9	2215,8	(3,2)	(5,7)
Inspection	53,6	198,6	0,8	1,2
Finishing	128,7	549,6	(2,1)	(2,4)
Maintenance	47,5	173,6	(3,4)	(2,3)
Receiving and Shipping	28,1	73,4	(3,4)	(2,3)
Mold and tool making	69,2	249,6	0,7	(0,7)
Total supt's responsibility	**1508,3**	**6394,6**	**(12,1)**	**(21,4)**

Report to Vice-President Production

	Budget		Over (or under) budget	
	Current month	Year to date	Current month	Year to date
Vice president's office	8,4	31,5	0,2	0,8
Plant I	**1508,3**	**6394,6**	**(12,1)**	**(21,4)**
Plant II	1057,7	4378,3	(1,7)	3,9
Plant III	931,3	3857,2	(4,6)	(12,2)
Personnel	6,8	24,3	(0,3)	(1,1)
Engineering	27,1	93,2	(0,2)	2,1
Total V-Pdt's responsibility	**3539,6**	**14779,1**	**(18,7)**	**(27,9)**

b) Le respect du principe de contrôlabilité

Le *responsibility accounting* structure la mesure pour chaque domaine de responsabilité en cohérence avec le principe de contrôlabilité : tous les éléments de coûts contrôlables par une entité lui sont imputés et les éléments non contrôlables sont neutralisés. Il existe plusieurs façons de neutraliser les éléments non contrôlables dans la mesure de performance d'une entité :

– la première consiste à éliminer purement et simplement ces éléments du critère d'évaluation ;

– la seconde neutralise moins l'élément lui-même que sa variation.

1) Élimination de certains éléments du résultat

Cette technique consiste à n'incorporer dans la mesure de performance que les éléments comptables contrôlables par le responsable de l'entité.

Chiffre d'affaires
– charges contrôlables
= **Contribution au résultat**

C'est la logique qui prévaut dans la typologie traditionnelle des centres de responsabilité, qui distingue les centres de coût, les centres de revenus, les centres de profit, les centres d'investissement.

Ainsi, une usine n'a en général pas la maîtrise totale du profit de la division dans laquelle elle s'insère. Dans sa mesure de performance, on n'incorporera pas le chiffre d'affaires, car celui-ci est non contrôlable par l'entité. Celle-ci est un centre de coût.

De même, une entité de distribution qui vend des produits préalablement fabriqués dans des usines du groupe, n'a souvent pas d'influence sur le coût de production des biens, qui est géré en amont. Elle n'a donc pas non plus une maîtrise totale du profit de la division. Dans sa mesure de performance, les coûts non contrôlables (les coûts de production) seront exclus, elle sera évaluée sur la base d'une « contribution » calculée par différence entre le chiffre d'affaires et les seuls coûts de distribution, donc sur la base des éléments contrôlables par elle.

Nous avons défini un centre de profit comme une entité qui avait le contrôle de l'ensemble des éléments du compte de résultat. La réalité est souvent plus nuancée, l'entité pouvant maîtriser certains postes du résultat mais pas d'autres. La mesure de performance sera alors construite sur la base d'un profit, mais celui-ci peut exclure certains éléments non contrôlables. Par exemple, les frais de siège peuvent ne pas être imputés aux divisions d'un groupe si on estime que leur influence sur ces coûts est faible.

Cependant, l'élimination des facteurs non contrôlables de la mesure de performance des managers peut être problématique. Par exemple, une entité de distribution peut être amenée à vendre en dessous du coût des produits, car celui-ci ne lui est pas répercuté et qu'elle manque donc d'information à ce sujet. De même, des divisions au sein d'un groupe peuvent apparaître profitables, alors que la consolidation des résultats fait apparaître une perte globale une fois déduits les frais de siège. Pour construire une mesure de contribution des managers, il faut non seulement se centrer sur les éléments contrôlables par le manager, mais également insérer cette mesure dans un ensemble plus vaste.

Une solution consiste à imputer les coûts non contrôlables aux divisions, mais de les isoler au sein du compte de résultat. Celui-ci est alors scindé en deux niveaux, le premier ne retenant que les éléments contrôlables, le second tenant compte de l'ensemble des charges liées à l'activité.

Chiffre d'affaires
– charges contrôlables

= **Contribution au résultat**
– charges non contrôlables

= **Résultat de l'activité**

Le premier niveau de marge est alors utilisé pour évaluer le manager, le second pour évaluer l'activité elle-même (cohérence des coûts par rapport aux prix de vente, allocation de ressources, etc.).

2) Neutralisation des variations de résultat

La modalité précédente revient à travailler la *structure* de la mesure de performance, elle se place donc en amont du processus de contrôle (planification, suivi des résultats). Il est également possible de neutraliser les éléments non contrôlables en aval, lors du suivi des résultats, plus particulièrement lors de l'évaluation des performances des managers.

> ***EXEMPLE***
>
> La division D, centre de profit, a prévu dans son budget de réaliser un résultat de 1000 pour l'année n. A la fin de l'année, le bénéfice réel s'élève à 900. À première vue, la division est peu performante, puisque ses objectifs ne sont pas atteints. Cependant, si un client important a déposé son bilan de façon imprévue, cet événement n'est en aucun cas imputable au responsable de la division. En chiffrant son impact sur le résultat (par exemple une baisse de chiffre d'affaires de 150), on peut corriger l'appréciation pour se rapprocher de la performance « contrôlable » par le manager (dépassement du budget de 50).

La neutralisation peut alors également s'opérer en chiffrant les éléments non contrôlables à leur valeur budgétée, et non pas à leur valeur réelle. Dans la comparaison entre le résultat et les objectifs, aucune variation n'apparaître sur ce poste. Ceci constitue l'un des rôles possibles des prix de cession internes, que nous allons présenter et développer dans le paragraphe suivant.

D - Un outil de la mesure financière : Les prix de cessions internes

Un prix de cession interne, parfois appelée prix de transfert, se définit comme le prix auquel sont valorisées les transactions réalisées entre les entités d'un même groupe. Ils constituent un prix de vente pour l'entité vendeuse et un prix d'achat pour l'entité acheteuse, si bien que leur impact est immédiat sur la mesure de performance des entités.

Figure 3.7. – Les prix de cessions

DIRECTION GÉNÉRALE

Fournisseurs → ENTITÉ A → Prix de cession → ENTITÉ B → Clients externes

Les prix de cessions internes ne sont pas à proprement parler des mesures de performance locales des entités, ils en sont plutôt un élément constitutif. Cependant, nous allons voir qu'ils peuvent servir plusieurs des fonctions de la mesure présentées en section 1 et qu'ils sont utilisés de façon très variée. La complexité du sujet justifie donc leur traitement dans un paragraphe spécifique.

a) Les prix de cessions entre entités juridiques

Au sein d'un groupe, les entités juridiques sont légalement tenues de publier des comptes sociaux. En cas de transactions internes, celles-ci doivent être valorisées, car les comptes des entités sont distincts[9]. À défaut, l'information donnée aux tiers sur les résultats de chacune des entités serait faussée, car les ventes de l'une et les achats de l'autre seraient minorés. La détermination du prix auquel ces transactions sont valorisées a, de la même façon, un impact immédiat sur des résultats des entités.

Dans ce contexte, les prix de cessions internes participent de la logique d'élaboration des comptes, et suivent donc les prescriptions des instances de normalisation nationales et internationales, généralement fortement empreintes elles-mêmes de considérations fiscales. Pour respecter le principe de l'image fidèle, les comptes d'une entité doivent refléter au mieux la réalité des transactions économiques. Il est donc logique que les cessions internes soient valorisées comme elles l'auraient

9. Cette valorisation est en revanche sans impact sur les comptes du groupe, car les techniques de consolidation des comptes prévoient l'élimination des opérations intra-groupe.

été sur un marché externe, donc à un prix de marché. De cette façon, la division vendeuse réalise le même niveau de marge que sur un marché externe. On évite ainsi que les groupes jouent abusivement sur les prix de cessions internes pour décider au niveau de quelles entités les bénéfices vont apparaître[10].

Dans les groupes multinationaux, de nombreux abus ont pu être observés en matière de prix de cessions, car ceux-ci ont une incidence fiscale importante. Du fait de la territorialité de l'imposition des bénéfices, certains groupes ont pu chercher à ajuster leur prix de transfert pour bénéficier de taux d'imposition favorables et du manque de coordination des instances de contrôle nationales. La réglementation a néanmoins fortement évolué, pour affirmer la prééminence du principe de valorisation dit « de pleine concurrence », qui rejoint l'idée de prix de marché. Par ailleurs, les sanctions en cas de non respect des normes se sont considérablement alourdies, créant un effet dissuasif plus important. Pour un développement technique de ces réglementations et de leur évolution, nous renvoyons le lecteur à des ouvrages spécialisés[11].

Au-delà de ce rôle légal, les prix de cession internes peuvent également être utilisés dans une logique de pilotage, comme nous allons le voir dans les paragraphes suivants.

b) Les prix de cessions entre divisions

Une structure divisionnelle pure repose sur l'autonomie et l'indépendance des entités. Dès lors qu'il existe des transactions (produits ou services) entre les divisions, celles-ci ne doivent pas venir perturber l'autonomie des divisions.

Prenons l'exemple de deux divisions A et B d'un même groupe, A fabriquant et commercialisant un composant qui entre dans la fabrication d'un produit usiné et commercialisé par B. Faisons également l'hypothèse qu'il existe un

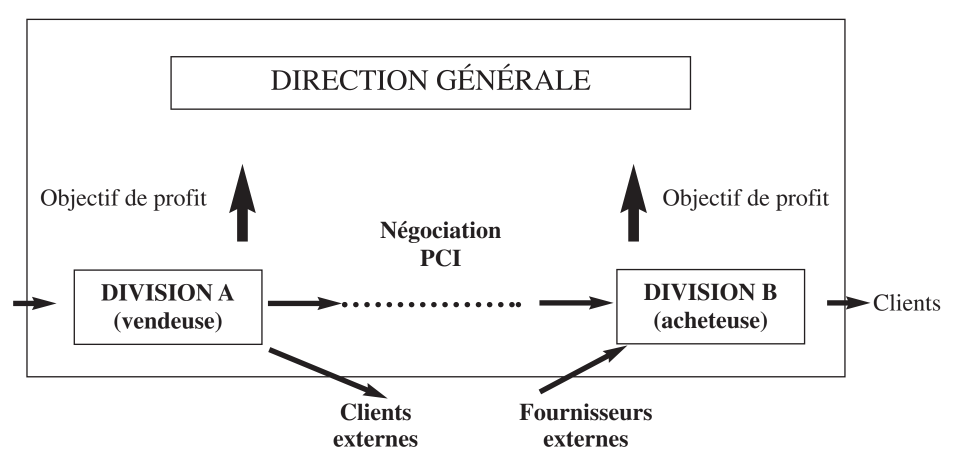
---

10. Dans certains cas de figure, un groupe peut avoir tendance à gonfler le résultat d'une entité : négociation avec des banquiers, présentation des résultats d'une entité aux analystes financiers ou à des repreneurs potentiels, etc. Dans d'autres contextes, l'intérêt peut au contraire être de minimiser les bénéfices (taux d'imposition important).

11. Pour un approfondissement de la réglementation fiscale en matière de prix de cession internes, on pourra consulter RASSAT et MONSELLATO (1998).

marché externe pour ce composant. A et B, en tant que divisions, sont des centres de profit, ils sont donc évalués sur la marge que dégage leur activité. A ne peut être obligé de céder une partie de ses composants à B, sinon il n'est plus complètement autonome puisqu'il dépend de B pour une partie de son chiffre d'affaires, et il en est de même si B est obligé de s'approvisionner en interne, car une partie de ses coûts dépend alors de A. Ainsi, dans une structure divisionnelle pure, les divisions doivent être libres du choix entre transaction interne et transaction externe. Elles doivent agir l'une envers l'autre comme des fournisseurs et clients « normaux » sur un marché. Leurs intérêts respectifs étant divergents dans ces transactions, l'arbitrage autour du prix de cession devra être effectué par négociation directe entre les divisions, et s'établira en général de ce fait autour du *prix de marché*.

Figure 3.8. – Les prix de cessions entre centres de profit



Certains groupes cherchent à utiliser les prix de cessions internes pour transformer des centres de coûts ou de revenus en centres de profit. Imaginons par exemple un groupe très intégré, constitué d'une série d'entités de production successives, le produit final étant commercialisé par une entité de distribution séparée. On a affaire à une série de centres de coût et à un centre de revenu.

Figure 3.9. – Schéma de base d'un groupe intégré

Transactions non valoriséees — *Transactions non valoriséees* — *Transactions non valoriséees*

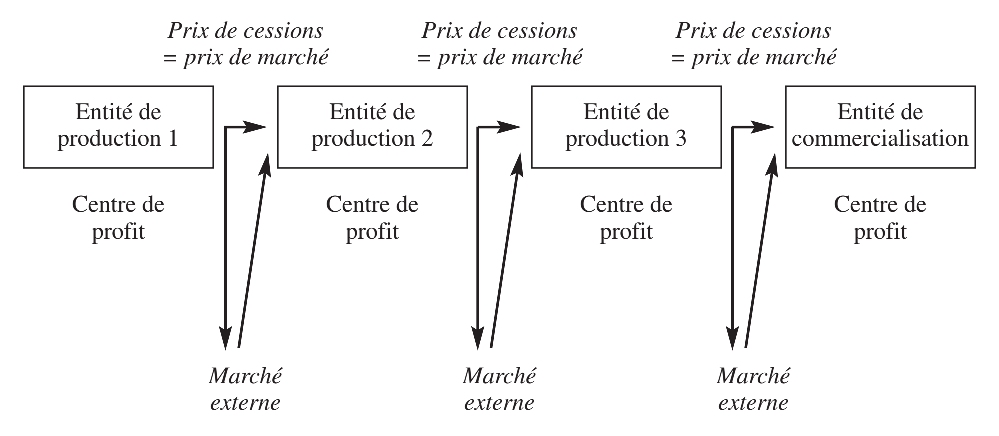
Entité de production 1 → Entité de production 2 → Entité de production 3 → Entité de commercialisation

Centre de coût — Centre de coût — Centre de coût — Centre de revenu

L'inconvénient de cette organisation est que les entités de production sont très éloignées du client, et que le centre de revenu n'est pas incité à minimiser les coûts. On peut alors être amené à utiliser les prix de cessions internes pour « remonter le marché » plus en amont dans l'organisation et « redescendre les coûts » plus en aval. Les prix de cessions vont en effet créer un chiffre d'affaires (CA) internes pour les usines, et des coûts pour les distributeurs. Toutes les entités devront donc gérer la totalité d'un profit.

Toutefois, si on veut être cohérent avec le principe de divisionnalisation, il ne suffit pas de créer un chiffre d'affaires interne pour transformer les entités de production en véritables centres de profit ou, pour exprimer les choses autrement, il ne suffit pas de plaquer la notion de centre de profit sur une entité de la structure pour transformer celle-ci en division. Il faut également que le schéma de prise de décision (la structure organisationnelle) soit adapté à cette nouvelle configuration, en l'occurrence que les entités aient toute latitude pour arbitrer entre transaction interne et transaction externe.

Figure 3.10. – Création de centres de profit au sein d'un groupe intégré



c) Les prix de cessions entre entités dépendantes

Certains groupes préfèrent toutefois ne pas déléguer aux entités la décision relative aux transactions internes ou sont dans l'impossibilité de le faire :

– lorsque des capacités de production importantes sont installées sur le site de production, une décision d'achat externe par l'entité de distribution risquerait alors de créer une sous-activité coûteuse pour le groupe. Il est alors préférable d'imposer l'achat en interne ;

– lorsque le groupe souhaite protéger les secrets de fabrication de ses usines, il n'est pas envisageable que celle-ci puisse délivrer ses produits librement sur le marché externe ;

– lorsqu'il n'existe pas de marché pour le produit intermédiaire, le fait de laisser les divisions libres du choix de la transaction est sans intérêt, car il n'existe pas d'alternative à la transaction interne ;

– lorsque le groupe veut minimiser ses coûts, il n'est pas dans son intérêt que les deux divisions soient en relations de marché trop strictes, car la marge que réalise alors l'entité vendeuse sur les ventes internes vient grever mécaniquement le coût final des produits, et peser sur leur prix de vente ;

– lorsqu'il s'agit de services de support (recherche, achats, logistique, etc.) qui prêtent exclusivement leur services aux entités opérationnelles du groupe et ne sont en contact avec aucun « marché » externe.

Dans ces cas de figure, les transactions internes, plus intéressantes pour le groupe ou incontournables, sont imposées aux entités.

À première vue, les prix de cessions internes semblent peu adaptés à ce type de configuration, car on reste dans un schéma de centres de coûts ou de centres de revenus, les entités en maîtrisant pas une partie de leur compte de résultat. Ils sont pourtant fréquemment utilisés, pour des raisons et avec des modes de calcul très différents de la configuration précédente (§ b) :

– la refacturation interne se fait alors à un *coût* et non au prix du marché ;

– les prix de cessions n'ont dans ce cas pas pour fonction la valorisation d'une transaction interne, car l'échange étant imposé, il n'y a pas véritablement de « transaction » entre les entités.

Dans cette situation, les prix de cession jouent plusieurs rôles :

– **un rôle d'information des entités aval :** à défaut de pouvoir responsabiliser les entités de commercialisation sur un profit, un prix de cessions basé sur le *coût réel* des produits leur permet d'être *informées* du coût des produits, ce qui les incite à fixer des prix de vente cohérents avec ces coûts. Le pouvoir d'incitation est certes moins fort que lorsque les entités de distribution sont *responsabilisées* sur une marge, mais cette solution permet néanmoins de faciliter la communication au sein des groupes très intégrés ;

– **un rôle de mise sous tension des entités amont :** de la même façon, le fait de « refacturer » ses prestations oblige le service producteur à entrer dans une relation de type fournisseur-client. Ceci permet que les entités de production se soucient du client final, mais également que des services de support perçoivent leur mission en termes de service rendu (à un client interne), ce qui évite des comportements trop bureaucratiques ;

– **un rôle de neutralisation des performances respectives :** si la première entité de production maîtrise mal ses coûts, ceci va grever mécaniquement les coûts de l'entité située juste en aval dans le processus de production, ainsi que ceux de toutes les entités suivantes. Il est alors difficile

d'apprécier la performance de celles-ci. Un prix de cessions internes basé cette fois-ci sur un *coût standard* et non plus réel permet alors de neutraliser les performances des services amont dans les services aval.

On notera toutefois que cette organisation présente des limites évidentes. Dès lors que les entités sont aussi dépendantes, il est illusoire de vouloir séparer à tout prix leurs responsabilités respectives. À trop pousser cette logique, on crée inévitablement des rigidités et des cloisonnements contraires au besoin de coordination très fort qui existe entre ce type d'entités. La logique de « marché interne » sans les conditions d'un véritable marché est donc source de dysfonctionnements.

Ces éléments permettent d'entrevoir la complexité des prix de cessions internes : ceux-ci ont des rôles très différents selon que l'on se situe dans une structure divisionnelle ou en deçà, et leur mode de fixation dépendra de l'usage que l'on veut en faire (évaluation des performances, optimisation des décisions économiques). Par ailleurs, des variantes par rapport aux schémas de base existent, même si nous ne les développons pas ici[12]. Enfin, des enquêtes empiriques ont montré que les pratiques des entreprises variaient fortement selon les pays, pour des raisons culturelles[13]. La typologie des fonctions de la mesure de performance locale prend alors toute sa signification, car elle permet de clarifier le contexte dans lequel les prix de cessions s'inscrivent, et donc de construire des mesures de performances plus pertinentes.

Conclusion de la section 2

On le voit, les systèmes financiers de mesure des performances locales sont multiples et n'ont pas tous la même orientation.

Certains appréhendent les entités selon une logique claire et unique : c'est le cas par exemple du *responsibility accounting*, tourné sans équivoque vers l'évaluation des performances des managers.

---

12. À ce sujet, voir par exemple Eccles (1985).

13. Référence à Bafcop J., Bouquin H. et Desreumaux A., « Prix de cessions internes : regard sur les pratiques des entreprises françaises », *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février 1991, pp.103-113.

En revanche, d'autres systèmes remplissent des fonctions doubles, voire multiples :

– le reporting financier est à la fois destiné à une fonction de consolidation comptable dans le cadre légal, mais également à une information synthétique des dirigeants du groupe sur les activités ; il peut être utilisé pour évaluer les managers de niveaux de responsabilité élevés. En revanche, il est insuffisant pour aider les responsables d'entités, car il est focalisé sur des indicateurs de résultat ;

– la comptabilité de gestion permet à la fois d'enrichir le reporting de gestion, de produire les éléments de valorisation des stocks pour la comptabilité générale et de fournir aux responsables d'entités des informations de coût détaillées. Elle peut servir à évaluer les performances des responsables de centres de coût ;

– les prix de cessions internes entrent à la fois dans un cadre légal et dans un cadre de gestion, et dans ce dernier sont parfois orientés évaluation des managers, d'autres fois pilotage économique des activités.

Tableau 3.11. – Les fonctions assurées par les différents systèmes financiers de mesure de la performance locale

	Pilotage par les responsables d'entités	**Reporting statutaire**	**Mise sous tension des responsables d'entités**	**Évaluation de la performance des activités**
Reporting financier		X	X (niveaux de responsabilité élevés)	X
Comptabilité de gestion	X	X	X (centres de coût)	X
Responsibility accounting			X	
Prix de cessions internes		X	X	X

L'utilisation des systèmes de mesure n'est donc ni immédiate ni aisée quand les fonctions sont multiples, car les principes de mesure peuvent différer.

Section 3. L'approche non financière de la mesure de performance

Au niveau global de l'organisation, les limites des indicateurs financiers ont conduit au développement de tableaux de bord, c'est-à-dire d'ensembles d'indicateurs plus diversifiés pour piloter la performance de l'entreprise. Une même évolution s'observe pour la mesure de performance locale. Cependant, les méthodologies présentées au chapitre 2 ne se sont pas toutes intéressées explicitement à cette question de la mesure de performance au niveau des entités.

Le Balanced Scorecard, on l'a vu, est un outil permettant d'appréhender plusieurs catégories d'indicateurs au niveau global d'une entreprise. Initialement, l'accent a surtout été porté sur l'intérêt d'un élargissement de la mesure à des *leading indicators* : les quatre perspectives du BSC sont liées par des relations de cause à effet, et chacune d'elle poursuit la déclinaison en *lag* et *lead indicators*. Ce n'est que plus récemment que les concepteurs de l'outil se sont préoccupés du déploiement de l'outil au sein de l'organisation, afin que celle-ci soit plus orientée stratégie. Cependant, la méthodologie est peu explicite sur les façons d'opérer, si bien que dans les faits, le Balanced Scorecard demeure un outil de direction générale.

La méthodologie OVAR, on l'a vu, est moins prescriptive en matière de modélisation, puisqu'elle ne recommande aucune typologie d'indicateurs. En revanche, elle prescrit de façon plus claire que le tableau de bord de la direction générale constitue la pierre de base d'un « système de tableaux de bord », chaque entité ayant son propre ensemble d'indicateurs, et les différents tableaux de bord étant coordonnés entre eux.

A - L'élaboration du tableau de bord d'une entité

Pour élaborer le tableau de bord d'une entité, la méthodologie OVAR prévoit en premier lieu d'appliquer les mêmes principes que pour le tableau de bord global de l'entreprise :

– les objectifs (O) de l'entité doivent être définis et traduits en indicateurs de résultat ;

– les variables d'action (VA) permettant d'atteindre ces résultats doivent être clarifiés et elles-mêmes mesurées par des indicateurs spécifiques.

EXEMPLE

Les variables d'action d'une usine

Prenons le cas d'une usine dans une entreprise industrielle, dont les objectifs ont été exprimés en termes de qualité des produits, maîtrise des coûts de production, respect des délais de livraison.

Les variables d'action principales pour chacun de ces objectifs peuvent être les suivantes :

– qualité des produits : bonne coordination avec les équipes commerciales, afin de comprendre la demande du client, qualification des ouvriers, machines performantes ;

– maîtrise des coûts de production : productivité des ouvriers, maîtrise des coûts d'achat des matières ;

– respect des délais de livraison : bonne coordination avec les équipes commerciales, disponibilité des matières, machines et des ouvriers, maîtrise des délais de transport.

Le tableau de bord d'une usine sera ainsi très différent de celui d'un service achats ou d'une entité commerciale, car la nature de leur mission diffère et que leurs objectifs s'expriment en des termes différents. Les tableaux de bord de deux usines pourront également différer si, à objectifs équivalents, les variables d'action diffèrent : pour l'une, la qualité peut être le levier central de performance, pour l'autre le niveau de stock sera plus important.

Il existe toutefois un risque de créer une mosaïque de tableaux de bord sans aucune cohérence, voire qui soient contradictoires les uns avec les autres. Ceci peut s'observer dans certaines entreprises, et ce d'autant plus qu'elles sont cloisonnées. La coordination des tableaux de bord est donc importante.

B - La coordination du système de tableaux de bord

Pour assurer une bonne coordination du système, les tableaux de bord des entités doivent être coordonnés. Trois questions se posent :

– Quelle articulation entre les tableaux de bord de différents niveaux hiérarchiques ?

– Quelle articulation entre tableaux de bord de fonctions identiques (par exemple des agences dans une banque de dépôt) ?

– Quelle articulation entre tableaux de bord de même niveau de responsabilité, mais de fonctions différentes (par exemple entre le tableau de bord du service commercial et celui d'une usine) ?

a) L'articulation verticale

Entre les différents niveaux hiérarchiques, les tableaux de bord doivent être coordonnés sans être redondants. Le tableau de bord des entités doit donc être cohérent avec le tableau de bord global de l'entreprise. Celui-ci contient, rappelons le, des indicateurs liés à ses objectifs (O) et des indicateurs liés aux variables d'action globales (VA).

L'analyse des responsabilités (R) va permettre d'identifier dans quelle mesure les entités sont ou non concernées par les objectifs et variables d'action de niveau global. Ce lien n'est en effet pas immédiat. La grille OVAR offre un support à cette analyse.

Tableau 3.12. – Un exemple de grille OVAR dans sa version développée

				Responsables concernés		
	Objectif n° 1	**Objectif n° 2**	**Objectif n° 3**	**Centre de responsa. 1**	**Centre de responsa. 2**	**Centre de responsa. 3**
Variable n° 1	X		X	X		
Variable n° 2		X			X	X
Variable n° 3	X				X	
Variable n° 4			X	X	X	X

EXEMPLE

Le groupe Carrefour (suite)

Si on reprend l'exemple du groupe Carrefour développé au chapitre 2, un directeur d'hypermarché ne peut pas contribuer à tous les objectifs et variables d'action de niveau global :

– de nombreuses décisions échappent aux magasins car elles relèvent de la direction générale du groupe : c'est le cas pour l'objectif de croissance externe et le développement du chiffre d'affaires à l'international ;

– de nombreuses décisions relèvent des services de support centralisés, notamment la gestion des achats, la logistique, les campagnes de promotion nationales, la gestion de la trésorerie ;

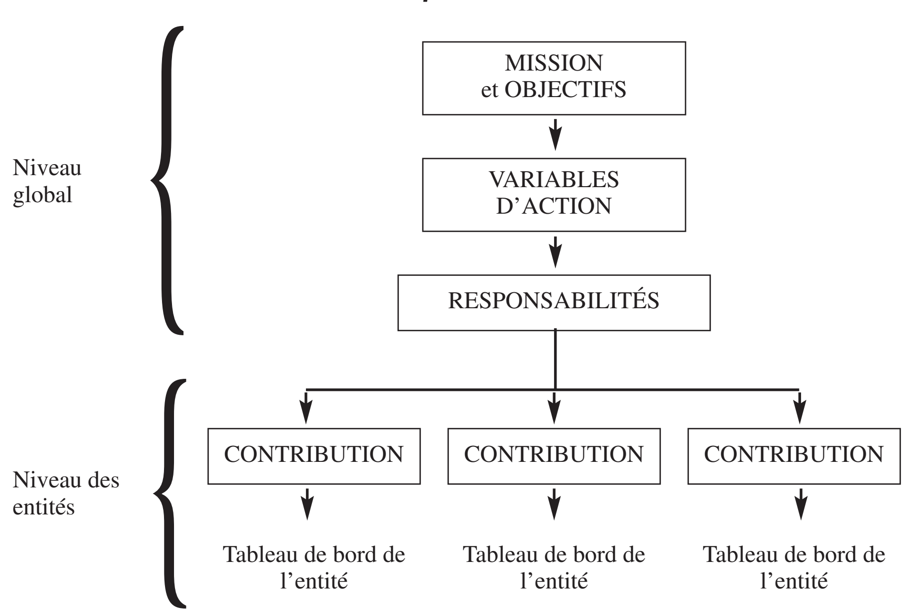
– enfin, la marge de manœuvre sur les prix est limitée à la hausse par la pression concurrentielle, mais également à la baisse en raison du seuil de revente à perte imposé par la loi.

Un directeur d'hypermarché français n'est donc concerné que par deux variables d'action du niveau global : la croissance du chiffre d'affaires en France et la maîtrise des coûts d'exploitation.

La méthode va ainsi permettre de clarifier les contours de la contribution de chaque entité et d'orienter en conséquence la construction de leur propre tableau de bord. En effet, les variables d'action de niveau n vont orienter les objectifs au niveau n-1.

Si l'entreprise poursuit un objectif de rentabilité et que la principale variable d'action identifiée est la qualité, la qualité devient alors une finalité pour chaque centre de responsabilité, à laquelle chacun va devoir contribuer selon son pouvoir d'influence propre : les objectifs pourront s'exprimer en termes de zéro-défaut de fabrication pour une usine, de diminution du nombre de clients insatisfaits et de qualité du service après-vente pour un service commercial, de sélection des fournisseurs pour un service approvisionnement, etc.

Figure 3.13. – Du tableau de bord de l'entreprise à un système de tableaux de bord par entités



Une fois les objectifs de contribution des entités définis, chacune devra, pour les piloter, identifier les variables d'action qu'elle peut actionner à son propre niveau. Le tableau de bord de l'entité contiendra alors des indicateurs relatifs aux objectifs et aux variables d'action *de l'entité*.

EXEMPLE

Le groupe Carrefour (suite)

Quelles sont les variables d'action qui permettent à un hypermarché d'augmenter le chiffre d'affaires et de limiter les coûts ?

– En matière de chiffre d'affaires, si certaines campagnes promotionnelles sont gérées en central, il existe également des opérations de promotion locales. Celles-ci sont essentielles pour assurer une bonne image prix. Elles sont repérables par le client par la présence dans les rayons de « stop

promos », c'est-à-dire d'affichettes placées sur les produits pour indiquer la présence d'une opération promotionnelle. Celles-ci diffèrent des étiquettes normales par leur couleur plus voyante et leur taille un peu plus importante. L'indicateur permettant de suivre cette variable d'action est le nombre de stop-promos par face de gondole.

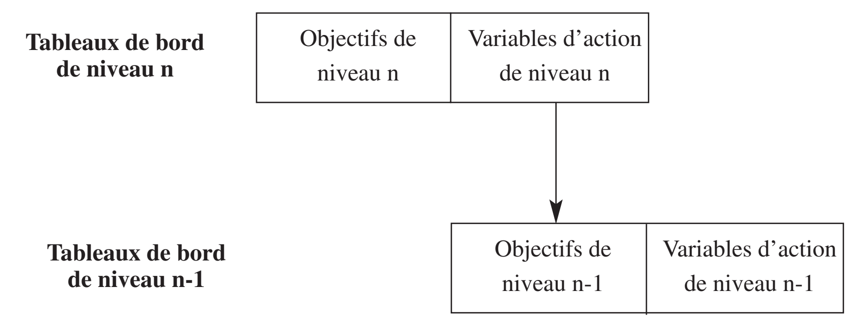
Les magasins ont également un rôle dans les campagnes nationales, car il est essentiel que celles-ci soient « théatralisées » en local : par exemple, une « opération Asie » devra se traduire par un décor adapté dans les magasins. Il n'existe pas d'indicateur qui permette de suivre directement la qualité de cette mise en valeur. Ce suivi est donc indirect, par la comparaison du chiffre d'affaires des différents magasins de la région lors de l'opération, qui peut mettre en évidence une moindre performance de certains d'entre eux.

– En matière de réduction de coûts, la marge d'un hypermarché résulte de décisions centralisées. Par exemple, de nombreuses campagnes de promotion sont décidées au niveau du siège : en local, cela draine du flux de ventes en volumes, mais réduit les marges sans que le responsable du magasin ne puisse rien y faire. Les leviers au niveau d'un hypermarché consistent à tenter de faire coller leur prix de vente aux prix d'achat gérés en central d'une part, à vérifier d'autre part les dates de fin de promotion nationale (dernier jour de catalogue) afin de rétablir les prix de vente forts dès que possible. Un autre levier d'action consiste à mettre des produits margés en rayon à côté des produits non margés.

Si l'organisation est bien structurée, les responsabilités et les variables d'action de niveau n et de niveau n-1 sont différentes. Ainsi, la cohérence des tableaux de bord ne signifie pas que les indicateurs doivent être les mêmes pour tous, sinon cela signifierait que les responsabilités sont redondantes les unes par rapport aux autres. Les indicateurs vont changer de nature au fur et à mesure que ce processus de déploiement progresse vers les niveaux inférieurs : ceux qui figurent dans les tableaux de bord de la direction générale seront plutôt de nature *financière,* et ceux qui constituent les tableaux de bord des entités les plus fines de nature plus *opérationnelle*.

Par ailleurs, dans une perspective de reporting, tous les indicateurs de niveau n-1 ne sont théoriquement pas amenés à remonter vers le niveau n. Dans un système de contrôle par les résultats strict, seuls les indicateurs de résultat « remontent », afin de ménager l'autonomie des entités d'une part, de ne pas surcharger le niveau n d'autre part. Dans ce contexte, il y a donc peu de recouvrement entre les indicateurs des différents niveaux de tableaux de bord.

Figure 3.14. – L'emboîtement des tableaux de bord selon un principe gigogne



En revanche, l'application trop stricte de ce principe risque de s'avérer contraire à une bonne coordination verticale. De fait, il est fréquent que les tableaux de bord de direction générale contiennent également des indicateurs non financiers. Parfois, cette situation peut effectivement traduire un certain flou dans la répartition des responsabilités, ou la difficulté qu'éprouvent certaines directions à responsabiliser véritablement les entités en ne les contrôlant que sur leurs résultats. Mais au-delà de ces dysfonctionnements, des arguments plus rationnels militent dans le sens d'une plus grande variété des indicateurs de direction :

– en premier lieu, le principe de contrôle par les résultats peut entraîner une déperdition d'information au niveau supérieur de la hiérarchie, qui perd le contact avec les réalités du terrain. Cette asymétrie d'information, au-delà du fait qu'elle est délicate à vivre pour la hiérarchie, rend difficile l'appréciation des résultats de l'entité, faute de compréhension du contexte. Il est donc fréquent que la remontée d'indicateurs vers les niveaux hiérarchiques supérieurs comprenne d'autres indicateurs que les seuls indicateurs de résultat, non pas pour que la hiérarchie gère

elle-même ces variables, mais pour qu'elle puisse interpréter de façon plus fine les performances de l'entité. Le tableau de bord n+1 contient alors aussi des indicateurs opérationnels, et la plage de recouvrement entre les deux niveaux de tableaux de bord est plus large ;

– ceci est également logique lorsque la délégation est partielle. Un certain nombre de variables d'action sont alors gérées par la hiérarchie elle-même (investissements, achats, salaires, etc.), ce qui justifie là encore que des indicateurs non financiers figurent dans son tableau de bord ;

– enfin, la performance globale elle-même, qui relève de la responsabilité de la direction générale, ne s'exprime pas forcément uniquement en termes financiers, comme nous l'avons évoqué précédemment. Nous avons vu que l'élargissement des indicateurs à des éléments non financiers permettait d'avoir une vision plus équilibrée et à plus long terme de cette performance.

La répartition des indicateurs entre niveau n et niveau n+1 est donc plus complexe qu'il n'y paraît, car l'autonomie des entités et l'allègement des indicateurs de direction militent en faveur d'une sélectivité des indicateurs de reporting, alors que la coordination entre niveaux hiérarchiques suggère une remontée d'informations la plus riche possible. Un compromis doit donc être trouvé entre ces deux objectifs.

b) L'articulation horizontale

L'articulation des tableaux de bord de même niveau de responsabilité soulève également des questions délicates.

Pour des entités de même nature (agences d'une banque, entités de production ou de distribution d'un groupe industriel, filiales d'une multinationale, etc.), des arguments militent en faveur de la similitude des tableaux de bord :

– le coût du système, les spécificités étant coûteuses ;

– l'appartenance à un même groupe, donc la référence aux mêmes objectifs globaux ;

– l'exigence de comparabilité des résultats d'entités identiques.

À l'inverse, il peut être également justifié que ces tableaux de bord diffèrent :

– les entités peuvent être confrontées à des marchés très différents : c'est notamment le cas lorsqu'il s'agit de filiales pays, avec des modes de consommation culturellement différents selon les marchés ;

– la taille des entités peut également être très variable : un système de reporting uniforme s'avèrerait très lourd pour les entités de petite taille ;

– enfin, le pilotage local est à l'initiative des responsables d'entités, si bien qu'à objectifs comparables, les stratégies et donc les variables d'action peuvent varier.

On peut résoudre ce paradoxe en prévoyant que les tableaux de bord des entités de même nature comprennent une base d'indicateurs communs, à laquelle chacune peut ajouter des indicateurs spécifiques.

La question se pose également pour les entités de nature différente mais de même niveau hiérarchique (par exemple une usine et un service commercial). Plus les tableaux de bord des entités auront d'indicateurs communs, plus la coordination entre les services a des chances d'être assurée. Par exemple, il peut être intéressant que le service commercial ait dans son tableau de bord un indicateur du taux de charge des usines afin de ne vendre que ce qu'il est possible de produire. À l'inverse, l'usine pourra avoir un indicateur sur le niveau de commandes, afin d'anticiper les difficultés de fabrication. La présence d'indicateurs communs entre les différentes entités traduit à la fois leur appartenance à une entreprise dont les objectifs se déclinent dans chaque entité, quelles qu'elles soient, mais également les dépendances entre ces fonctions.

À l'inverse, un trop grand recouvrement entre les tableaux de bord locaux peut générer une certaine dilution des responsabilités, les responsables se sentant alors moins directement concernés par l'objectif. Il faut donc encore une fois trouver un compromis entre une vison strictement individuelle des contributions, qui nie les dépendances de fait, et une conception trop collective des responsabilités, peu motivante pour les managers.

Conclusion de la section 3

Les tableaux de bord locaux remplissent donc plusieurs fonctions : ils permettent aux responsables locaux de gérer leur entité de façon plus riche qu'avec de seuls indicateurs financiers. Ils permettent, via le reporting de certains indicateurs, d'évaluer la contribution des managers de façon plus complète, le biais court terme étant amoindri du fait de la présence d'indicateurs de leviers d'action. En revanche, ils ne permettent pas d'avoir une perception aussi synthétique de cette contribution que dans l'approche financière, car les différents indicateurs peuvent diverger. Enfin, le choix des indicateurs de reporting permettant d'apprécier les performances des activités peut être en conflit avec une logique d'évaluation des performances des managers.

BIBLIOGRAPHIE

CHOUDHURY N., « Responsibility accounting and controllability », *Accounting and Business Research*, été 1986, pp. 189-198.

DEARDEN J., « Measuring profit center managers », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1987, pp. 84-88.

ECCLES R., « Control with fairness in transfer pricing », *Harvard Business Review,* 1983.

FERRARA W.-L., « Responsibility accounting : a basic control concept », *NAA Bulletin*, septembre 1964, pp. 11-19.

KAPLAN R.-S. et NORTON D.-P., The strategy focused organization, Harvard Business School Press, 2001.

MERCHANT K., *Rewarding results : motivating profit center managers*, Harvard Business School Press, 1989.

PIERCE A. et BRENNAN N., *Principles and Practice of Group Accounts- a European Perspective*, Thomson, first edition 2003.

RASSAT P. et MONSELLATO G., *Les prix de transfert : les concepts et la pratique, les lois française, américaine et internationales, les solutions pour les entreprises*, Maxima, 1998.

SOLOMONS D., *Divisionnal Performance : measurement and control*, Richard Irwin, Homewood, Ill., 1965.

UGRAS Y.-J., « Factors affecting allocation of noncontrollable costs for performance evaluation use : a survey », *Second European Management Control Symposium*, Groupe HEC, 9-11 juillet 1992, pp. 1-32.

VANCIL R.-F., *Decentralization : managerial ambiguity by design*, Dow-Jones Irwin, Homewood Ill, 1978.

Cas d'application : APPLIX

Une entreprise importante du secteur de la Bureautique a récemment décidé d'accélérer la décentralisation de son réseau commercial. L'objectif est de motiver les responsables d'agence qui sont confrontés à une concurrence de plus en plus rude. En décentralisant certaines décisions, cela doit permettre, dans l'esprit de la direction générale, de leur donner plus de flexibilité sur le terrain. Il a donc été décidé d'accentuer la pression sur le marché des Petites et Moyennes Entreprises, qui constitue un marché d'avenir, mais sur lequel APPLIX SA est quasiment absente. Jusqu'à présent, APPLIX SA était seulement présente sur le marché des grandes entreprises et administrations.

La nouvelle organisation prévoit que chaque agence, qui était auparavant un centre de revenu, soit dorénavant considérée comme un centre de profit. La mission globale, à savoir distribuer les équipements de la marque APPLIX, reste inchangée. Par contre, de nouveaux leviers d'action sont accordés aux chefs d'agence.

Dans la situation antérieure, le volume d'affaires et les coûts directs de l'agence faisaient l'objet d'une prévision annuelle, révisée semestriellement. Un reporting mensuel de ces deux postes permettait d'assurer le suivi des agences et de consolider les résultats en central. Le responsable d'agence recevait une prime annuelle équivalente à 5 % du chiffre d'affaires qui était réalisé au-dessus d'un seuil minimum renégocié chaque année entre le siège et les agences.

En tant que centre de profit, l'agence aura désormais une plus grande latitude de décision. Celle-ci portera sur les éléments nouveaux suivants :

– les prix pratiqués à la vente, qui peuvent faire l'objet de décisions locales de remises dans les limites d'une fourchette comprise entre 5 et 22 % du prix public catalogue. Cette fourchette est déterminée par la direction commerciale centrale en fonction d'une segmentation clientèle qui sera constamment affinée. Les agences n'avaient pas, auparavant, de possibilités de négociation sur les prix de vente en dehors de remises sur quantités fixées par catalogue. Le coût de production (et sur certains

matériels, le coût d'achat) des équipements vendus en agence n'est pas connu de ces dernières ;

– les délais de paiement accordés à la clientèle, dans la limite d'un maximum de 90 jours. Auparavant, une règle centrale définissait ces délais en fonction d'une segmentation de la clientèle en cinq familles. Cette règle définissait des délais compris entre 30 et 90 jours, avec un jeu admis d'échelonnement pouvant porter à 120 jours l'étalement du paiement. De plus, le fichier clients étant géré en central pour la facturation, certaines indications sur la qualité du client (accidents de paiement ou retards) permettaient de moduler automatiquement ces conditions de délai et de règlement.

Cette centralisation avait été à l'origine de nombreuses frictions entre le siège et les agences. Certains clients devaient en effet être rappelés par l'agence une fois l'affaire considérée comme conclue afin que puissent être modifiés certains éléments des conditions de paiement. Cela aboutissait alors à des pertes de vente.

– la possibilité de compléter la gamme APPLIX par une offre de produits non concurrents (en particulier des logiciels) ;

– le niveau et la composition des stocks attachés à l'agence. Chaque agence dispose d'un entrepôt qu'elle peut désormais gérer comme elle l'entend. Auparavant, la direction commerciale centrale se chargeait de l'approvisionnement des agences et il se produisait fréquemment que des agences perdaient des ventes faute de produits disponibles dans des temps acceptables pour la clientèle ;

– la libre disposition d'un budget de promotion commerciale : publicité dans les médias locaux, présence et soutien aux manifestations locales, etc ;

– et enfin, une quasi liberté sur les charges directes de l'agence : effectifs, loyer, entretien. Tout changement devant cependant être soumis à l'autorisation préalable de la direction centrale.

Accompagnant la décentralisation ainsi souhaitée, le contrôle de gestion a modifié le système de reporting mensuel des agences. Celui-ci fait désormais remonter la « contribution » dégagée par celles-ci, et non plus seulement le chiffre d'affaires qui était complété par l'état de suivi budgétaire des dépenses payées par l'agence. Il a toutefois été décidé que cette

contribution serait calculée de façon très simple, « de façon à ne pas noyer les responsables d'agence sous les papiers administratifs » :

+ Chiffres d'affaires
– Charges directes à l'agence
– Charges de promotion commerciale

= **Contribution**

Le recouvrement client est resté centralisé au siège ainsi que l'ensemble des flux de trésorerie. Aussi, le contrôle de gestion a-t-il maintenu au siège la localisation de l'ensemble des frais financiers, qui sont directement négociés par la direction financière centrale.

La prime annuelle du chef d'agence sera désormais fonction de la contribution annuelle de l'agence. Après accord entre les parties concernées, cette prime a été déterminée à hauteur de 6 % de la contribution annuelle de l'agence.

Au bout de quelques mois de fonctionnement du nouveau système de gestion, le Directeur Financier du siège alarme le contrôleur de gestion : les frais financiers ont brutalement augmenté et risquent de dégrader considérablement le résultat semestriel.

Le Directeur Commercial venait par ailleurs de lui confier qu'il était très satisfait du chiffre d'affaires de ces derniers mois, qui avait augmenté de plus de 15 % par rapport aux deux semestres précédents. Il était par contre très inquiet des problèmes de recouvrement de créances qui atteignaient des montants inhabituels (croissance de 20 % des impayés par rapport aux deux semestres précédents). Il faisait également part de ses craintes que les nouvelles libertés des agences ne soient utilisées à mauvais escient : « l'arme des prix ne devrait être utilisée que sur le marché des PME, or je crains que cela ne soit pas le cas ».

Enfin, le Contrôleur de Gestion, dans sa prévision semestrielle de résultats, se demande comment il va devoir expliquer à la direction générale le fait que, malgré la progression significative du chiffre d'affaires, le résultat (avant frais financiers) sera inférieur, d'après ses premières estimations, à celui des semestres précédents.

Les Responsables d'Agence se montrent, par contre, satisfaits du nouveau système.

Éléments de correction

Les effets attendus du nouveau système étaient essentiellement d'accroître la flexibilité locale des commerciaux. Pour cela, les chefs d'agence se sont vu attribuer plus de leviers d'action, si bien que leur pouvoir d'influence augmente. Le principe de contrôlabilité, présenté dans ce chapitre, suppose alors que la mesure de performance soit elle aussi élargie, ce qui a été le cas puisque les agences ne sont plus évaluées uniquement sur le chiffre d'affaires, mais sur une contribution. Ce système a été par ailleurs renforcé par un changement des bases de calcul des primes, elles-mêmes désormais assises sur la contribution. Nous allons voir toutefois que cette mesure de performance mérite encore certains ajustements.

Les conséquences les plus importantes de la réorganisation sont :

– une progression significative du chiffre d'affaires ;
– une augmentation des frais financiers ;
– une détérioration du résultat d'exploitation.

1) La progression du chiffre d'affaires

Sur ce point, la décentralisation paraît avoir bien fonctionné. Les commerciaux ont vraisemblablement pris des parts de marché à la concurrence et/ou ont pénétré de nouveaux marchés. Cependant, dans le pire des cas, les commerciaux peuvent avoir profité de leur nouvelle liberté de négociation sur les prix de vente pour développer le marché qu'ils connaissent le mieux, celui des grandes entreprises et des grandes administrations, alors que l'objectif est de percer sur le marché des PME. Cette crainte est d'autant plus justifiée que les commerciaux connaissent bien cette clientèle et qu'ils peuvent donc minimiser leurs coûts directs d'approche (frais commerciaux, temps collaborateurs, déplacements, etc.). Or, le reporting actuel ne donne rien sur la ventilation du chiffre d'affaires par segment de clientèle, ce qui empêche la direction commerciale du siège d'évaluer réellement la performance commerciale des agences. L'indicateur du chiffre d'affaires n'est pas suffisant en tant que tel. Il faut lui adjoindre la ventilation de ce chiffre d'affaires par segment de clientèle, éventuellement complété par un indicateur des remises moyennes pratiquées par segment. Enfin, quid de l'origine de la progression de ce chiffre d'affaires ? Quelle part les nouveaux produits (complémentaires aux produits APPLIX) y ont-ils ?

2) L'augmentation des frais financiers

Les frais financiers n'ont pas été imputés aux divisions sous prétexte qu'ils sont gérés par le siège. Toutefois, ils trouvent leur origine dans les décisions prises par les agences sur les différents éléments du besoin en fonds de roulement. Il y a donc une incohérence entre le champ de contrôle des agences et le critère de mesure de leur performance.

Plusieurs explications peuvent ainsi être apportées à l'augmentation des frais financiers :

– augmentation probable du stockage dans les agences. Cela permet à ces dernières d'être plus efficaces commercialement. Elles sont d'autant plus encouragées à le faire que les frais financiers induits par ce stockage sont payés par le siège ;

– augmentation probable des délais de paiement moyens accordés à la clientèle. Les agences sont encouragées à accorder le maximum autorisé par le siège, dans la mesure où là non plus, elles n'en supportent pas les conséquences financières ;

– de plus, la contribution ne prenant en compte que le chiffre d'affaires et non les encaissements, cela peut avoir pour conséquence d'accroître les risques de non-recouvrement, les agences se montrant moins sélectives dans le ciblage de la clientèle ;

– enfin, la croissance du chiffre d'affaires, due essentiellement à une croissance en volume, génère mécaniquement une augmentation des besoins en fonds de roulement.

Les premiers points montrent les effets pervers induits par le caractère incomplet du système de mesure.

3) La détérioration du résultat d'exploitation

Le résultat ne suit pas la progression du chiffre d'affaires. On peut observer que le nouveau système de reporting incite les responsables d'agences à jouer au maximum sur le volume de ventes, en vendant aux prix les plus bas des fourchettes admissibles par le siège, c'est-à-dire en proposant les remises maximales. En outre, puisqu'il ne semble pas y avoir de contrôle sur l'application des remises en fonction de la segmentation clientèle du siège, les agences peuvent être amenées progressivement à dériver vers une application systématique des coefficients de remise

les plus élevés. Cela leur permet de gagner des affaires à la concurrence, par conséquent de maximiser leur chiffre d'affaires, et donc leur contribution (telle qu'elle est calculée). C'est le siège qui subit les effets de réduction des marges qui s'ensuivent, ce qui explique la dégradation des résultats d'exploitation.

Le système actuel de reporting des agences n'est donc pas assez complet, car il ne tient pas compte de tous les éléments contrôlables.

Propositions de correction

Les déficiences qui viennent d'être dégagées pourraient suggérer une recentralisation de certaines décisions, afin d'éviter les abus par les agences.

Une autre solution est possible. Elle consiste à maintenir un degré de délégation important aux agences, afin de bénéficier des avantages de la décentralisation, mais à enrichir le système de mesure des performances pour le rendre cohérent avec ce pouvoir plus large. La responsabilisation incite alors les agences à prendre en compte plus de dimensions de la performance dans leurs choix quotidiens.

La mesure de la contribution pourrait par exemple être construite de la façon suivante :

+ Marge brute encaissée[14]
– Charges directes à l'agence
– Charges de promotion commerciale
– t × (stock moyen + créances)

= **Contribution**

La marge brute encaissée tient compte non seulement du chiffre d'affaires facturé, mais également des remises effectuées et des éventuels impayés. Le coût financier engendré par les stocks et les créances est affecté aux agences en appliquant un taux financier conventionnel déterminé au siège à l'actif circulant de chaque agence.

14. celle-ci ne pourra cependant être déterminée qu'au siège, ce dernier ayant actuellement la responsabilité du recouvrement. On peut très bien envisager de déléguer cette responsabilité aux agences.

À ce reporting financier peuvent être joints des indicateurs de gestion permettant au siège un suivi plus précis de l'activité des agences. On peut donner les exemples suivants :

– Ventilation du CA/classe de clientèle.
– Ventilation du CA suivant l'origine (produits groupes /produits hors groupe) des produits vendus. Cet indicateur permet de suivre en central l'activité négoce sur les produits achetés hors du groupe.
– Niveau des créances de fin de mois/ chiffre d'affaires.
– Niveau des stocks de fin de mois/ chiffre d'affaires.

Conclusion de la première partie

Cette première partie de l'ouvrage, consacrée à la mesure de performance, a dégagé les deux niveaux auxquels une performance devait être mesurée, le niveau global de l'organisation et le niveau local des entités qui la composent. De même, nous avons distingué deux grands types de mesures, les mesures financières et les mesures non financières, qui s'appliquent tant au niveau global qu'au niveau local. Ces deux axes dessinent ainsi quatre zones de mesure de la performance, comme l'illustre le schéma ci-dessous.

Figure 3.15. – La mesure de la performance

	Mesure de performance globale	Mesure de performance locale
Mesures financières	ZONE A	ZONE B
Mesures non financières	ZONE C	ZONE D

Au moyen de cette carte, il est possible de synthétiser le positionnement des différents systèmes de mesure présentés dans cette première partie. Elle nous permettra également de discuter des ambiguïtés qui peuvent exister dans certains cas.

Les mesures financières classiques (mesures comptables, ROI, ROE, ROCE, EVA®) se positionnent assez clairement dans la zone A. Leur vocation première est d'offrir une mesure synthétique de la performance des entreprises à un niveau d'ensemble. Si les mesures financières sont également fréquemment utilisées pour « déconcentrer » la mesure de performance à des niveaux d'activités plus fins (les segments d'activité), cette transposition n'est pas toujours immédiate : par exemple, mesurer l'EVA® d'une usine peut poser des difficultés techniques. Par ailleurs, les

mesures financières ne sont pertinentes pour évaluer les managers que lorsqu'il s'agit de niveaux de responsabilité élevés, car en deçà, la contrôlabilité de la mesure est insuffisante.

Le responsibility accounting, en « travaillant » la mesure comptable et financière pour l'adapter aux éléments contrôlables par les managers, est plus directement orienté vers la mesure de performance locale (zone B). En revanche, plus le niveau de responsabilité diminue, plus l'application du principe de contrôlabilité amène à neutraliser un nombre important d'éléments non contrôlables, et moins la mesure reste pertinente pour apprécier la performance d'ensemble.

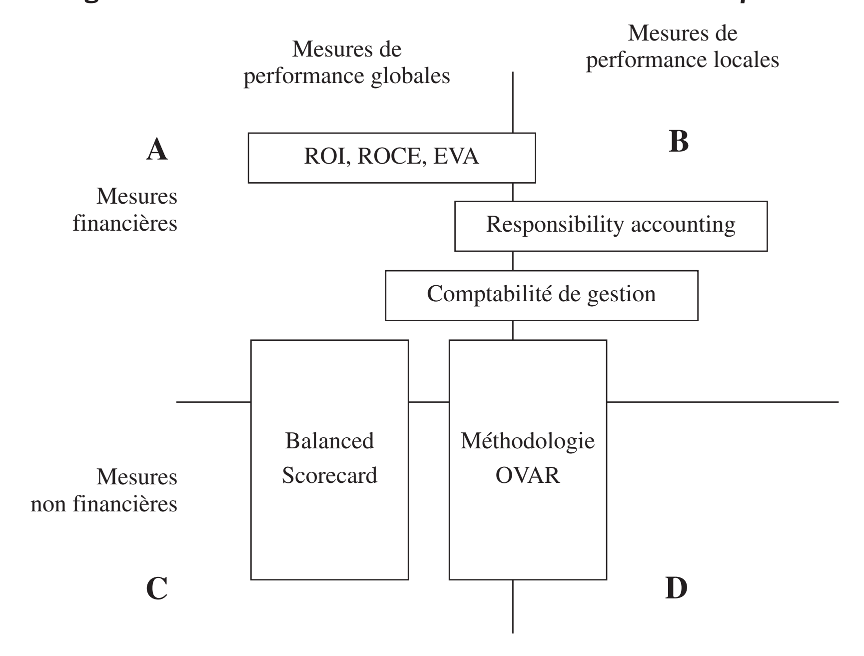
La comptabilité de gestion, focalisée sur les coûts, intervient à la fois au niveau de la mesure globale, dans la mesure où elle enrichit l'analyse des résultats financiers (différents niveaux de marge et de structuration des charges), et au niveau local, puisqu'elle offre une décomposition analytique du résultat global par produits, départements, processus, etc. Elle se positionne donc sur les zones A et B.

Le Balanced Scorecard a été développé en réaction aux limites des mesures de performance exclusivement financières. Dans la méthodologie, les indicateurs financiers ne constituent que l'une des quatre catégories d'indicateurs préconisés. L'outil recouvre donc à la fois l'espace financier et non financier, avec une dominante de non financier. Puissant outil de modélisation de la performance, le Balanced scorecard reste cependant encore un outil de direction générale. Il se positionne donc sur les zones A et C, mais ne se déploie pas réellement à des niveaux plus fins de l'organisation.

La méthodologie OVAR, qui permet d'élaborer les tableaux de bord « à la française », couvre également les aspects financiers et non financiers à la fois. Elle est sans doute moins riche que le Balanced Scorecard en termes de modélisation de la performance globale, car moins structurée : la seule préconisation à ce stade est la cohérence des indicateurs avec les objectifs et la stratégie de l'entreprise. En revanche, la méthodologie OVAR intègre explicitement la question du déploiement des indicateurs globaux aux niveaux plus fins de l'organisation, grâce l'analyse des responsabilités. On peut donc la situer plutôt sur les zones C et D, avec une présence

moindre que le BSC dans la zone C, mais une présence supérieure dans la zone D.

Figure 3.16. – Positionnement des outils de mesure de la performance



Les analyses de cette première partie permettent également d'enrichir les liens entre mesure de performance et processus de contrôle. Au chapitre 1, nous avons montré que le système de mesure structure la dynamique de contrôle, c'est-à-dire que la planification et l'analyse des résultats s'effectuent sur la base des différents indicateurs intégrés au système de mesure. Or la pluralité des systèmes de mesure dégagée dans cette première partie va également se répercuter sur le processus de contrôle : les objectifs devront être fixés à la fois au niveau global et au niveau des entités, les analyses de résultats pourront être effectuées dans une logique de mesure de performance des activités, des managers, ou avoir vocation à produire des données comptables, etc. La structure comme les fonctions des systèmes de mesure se refléteront sur la dynamique de contrôle, comme nous allons maintenant le développer dans la seconde partie de l'ouvrage.

Partie 2
La dynamique de pilotage

Introduction de la partie 2

La définition et les systèmes de mesure de la performance constituent l'ossature du contrôle de gestion : sans mesure de la performance, il n'y a pas de moyen d'orienter l'action.

Mais le pilotage de la performance est nécessairement dynamique. Il est organisé dans ce que l'on appelle couramment le processus de pilotage ou cycle plan – budget – analyse des résultats. Ce cycle comporte deux grandes phases : une phase de planification (plan et budget) qui sert à préparer l'action (Chapitre 4) et une phase d'analyse des résultats (Chapitre 5).

La planification et la procédure budgétaire ont été vivement critiquées ces dernières années et leur utilité même semble remise en cause dans les entreprises. Ces critiques sont nées des expériences malheureuses des années 70 au cours desquelles les systèmes de planification n'ont pas permis de faire face aux conséquences des chocs pétroliers. Nous reviendrons sur ce débat dans le Chapitre 6, mais deux préalables importants sont nécessaires.

En premier lieu, les critiques s'appuient sur des définitions floues. Le « budget » est en effet souvent associé à une vision bureaucratique du pilotage. À l'extrême, le budget signifie autorisation de dépenses fixée par référence aux dépenses de l'année précédente. Dans la suite de cet

ouvrage, le terme budget sera utilisé dans un sens beaucoup plus large, à savoir l'horizon annuel du cycle de pilotage. Il inclut donc les démarches plus modernes de prévisions glissantes à un an, par exemple. Ainsi, comme nous le développerons dans le Chapitre 6, les entreprises qui disent « piloter sans budget » nous semblent avoir plus supprimé le terme de leur vocabulaire que réellement abandonné la démarche.

Par ailleurs, si on veut être rigoureux, il nous semble difficile d'entrer dans le débat sans avoir clairement à l'esprit l'ensemble des fonctions assignées à la planification. Ce sera l'objectif principal de cette seconde partie. Ceci nous permettra d'apprécier les critiques à leur juste valeur sans tomber dans le piège d'une présentation trop idéaliste de la démarche prévisionnelle. Nous verrons ainsi que quelques éléments laissent entrevoir un renouveau de la planification, fondé sur la mise en avant de ses vertus en terme de créativité, d'apprentissage et de coordination.

CHAPITRE 4
La démarche prévisionnelle

Ce qu'il faut retenir

- La démarche prévisionnelle (plans ou budgets) est utile pour :
  – identifier des stratégies et des plans d'actions nouveaux qui permettent d'envisager des sauts de performance à partir d'un diagnostic de la situation ;
  – arbitrer les ressources et les plans d'action ;
  – valider la pertinence des orientations choisies ;
  – poser des jalons qui serviront de référence pour apprécier les performances réelles ;
  – coordonner les actions des différents acteurs ;
  fixer des objectifs servant de support à des systèmes d'incitation de ces acteurs.
- Comparer les réalisations aux prévisions permet de :
  – prendre des décisions correctives (boucle de régulation) ;
  – remettre en cause les hypothèses et apprendre.
- Les plans et les budgets sont des ensembles :
  – de plans d'actions coordonnés entre eux et avec les objectifs de l'organisation ;
  – de raisonnements qui ont conduit au choix de ces plans d'action ;
  – d'objectifs décentralisés permettant de « mettre sous tension » l'organisation ;
  – et de prévisions financières.

Ce ne sont pas uniquement des comptes de résultat prévisionnels.

- Les procédures de planification et de budgétisation correspondent à différents horizons de planification.
- Les procédures de construction des plans et des budgets doivent être organisées pour faciliter les discussions entre les entités dont les plans d'action sont interdépendants. La fixation des objectifs relève d'une démarche à la fois descendante et ascendante.
- Le principal enjeu est d'assurer en même temps la discussion des plans d'action (dans une optique de coordination et d'alignement stratégique) et la négociation des objectifs (afin de mettre en place des incitations réelles).
- L'idée de navette budgétaire n'apporte plus, dans les grands groupes, de réponse satisfaisante à cet enjeu : l'accent est mis sur l'alignement stratégique au détriment de la coordination dans un contexte où il est de plus en plus difficile de *challenger* les prévisions remontant des échelons inférieurs.
- Pour y remédier, on peut envisager de se concentrer sur les enjeux clés de coordination, de développer des modèles permettant de disposer rapidement de l'information sur les conséquences économiques des plans d'action et d'utiliser ces modèles dans une perspective de dialogue.

Introduction

La démarche prévisionnelle constitue un élément fondamental de la dynamique de contrôle.

Elle constitue tout d'abord un moment privilégié pour réfléchir, sur la base d'un diagnostic de la situation, à de nouvelles stratégies et à de nouveaux plans d'action, puis les traduire en objectifs chiffrés (prévisions). Elle permet ainsi de construire un référentiel qui servira de guide pour les décisions quotidiennes et de repère lors de l'analyse des résultats.

En second lieu, la démarche prévisionnelle contribue à la convergence des actions des différents acteurs de l'entreprise : elle vise à coordonner ces actions, entre elles et par rapport à l'objectif stratégique de l'entreprise,

et à fixer les objectifs individuels des managers sur lesquels sont fondés des dispositifs d'incitation.

Il est clair que ces deux types d'objectifs – diagnostic, élaboration de plans d'action et fixation des objectifs globaux d'une part, convergence des actions et fixation d'objectifs décentralisés d'autre part – doivent être poursuivis simultanément et que c'est dans ce cadre que la richesse, l'intérêt et la complexité de la démarche prévisionnelle sont les plus grands. Mais pour que cette complexité puisse être appréhendée de façon progressive, nous aborderons les deux problématiques de façon successive.

Dans la section 1, nous développerons les objectifs d'élaboration de plans d'action nouveaux et de construction d'un référentiel pour l'analyse des résultats. Les problématiques liées à l'existence d'une organisation, notamment la fixation des objectifs décentralisés, seront provisoirement neutralisées, et nous nous placerons pour cela dans le contexte volontairement simplifié d'un acteur unique. Puis, nous enrichirons l'analyse dans la section 2, en étudiant les objectifs supplémentaires induits par le contexte plus complexe d'une organisation, à savoir la coordination des plans d'action, l'alignement stratégique et la fixation des objectifs.

À la fin de ce chapitre, nous analyserons les difficultés liées à la nécessité d'assurer *simultanément* la coordination et l'alignement stratégique des plans d'action. Nous reviendrons également, dans la conclusion de cette seconde partie (chapitre 6), sur les interactions entre l'ensemble des différents objectifs du cycle de pilotage.

Section 1. Principes de la démarche prévisionnelle

Pour reprendre la métaphore nautique utilisée au chapitre 1, nous nous situons dans le cas d'un skipper qui navigue en solitaire. Nous développerons tout d'abord l'intérêt d'une démarche de prévision (A), puis nous montrerons la façon dont celle-ci se décline à différents horizons temporels (B).

A - Les objectifs de la démarche prévisionnelle

La dynamique de contrôle est fondée sur l'idée que la poursuite de la performance doit s'appuyer sur une planification, qui sert de cadre à l'action et permet ensuite d'apprécier les réalisations (*cf.* figure 1.1. du chapitre 1).

Pour ce faire, la démarche prévisionnelle est fondée sur la recherche de plans d'actions cohérents avec l'objectif de performance[1]. Nous nous intéresserons tout d'abord à l'articulation entre objectif et plans d'action (a), puis aux différents objectifs de la démarche prévisionnelle lors du choix de plans d'action (b). Enfin nous montrerons comment la préparation du suivi des résultats influe sur la construction des prévisions (c).

a) Articuler plans d'action et objectif de performance

Il est courant de penser que le but de la démarche prévisionnelle est de déterminer un objectif global et des objectifs locaux, afin qu'ils soient à la fois réalistes et suffisamment ambitieux pour mettre l'organisation sous tension. Une fois les objectifs fixés, on considère souvent que les plans d'action en découlent naturellement.

Il nous semble cependant que la construction et le choix des plans d'action sont un des enjeux de la planification. C'est ce qui explique la différence que nous établirons entre *prévision* et *planification*, la première correspondant aux objectifs de résultat poursuivis alors que la seconde intègre également le choix des plans d'action, comme nous le verrons dans les différents chapitres de cette partie.

Par ailleurs, le choix des plans d'action et la construction des objectifs sont souvent intimement liés. En effet, le rôle de la planification n'est pas uniquement d'expliciter les objectifs et les plans d'action, mais également de valider leur cohérence avant la mise en œuvre.

Dans certains cas, il est possible que les objectifs soient fixés préalablement à la réflexion sur les plans d'action. Ainsi par exemple, les objectifs sont quelquefois fixés par seule référence aux résultats des années précédentes (ex : + 5 % de productivité), avec un objectif constant d'amélioration de la performance comme dans le cas du *Kaizen* (Sekine & Arai, 1992). On peut aussi fixer un objectif relatif, technique connue sous le nom de *benchmarking* (voir encadré).

---

1. Nous utilisons ici le singulier, mais l'objectif peut aussi être défini de façon multidimensionnelle, auquel cas il est possible de parler d'objectifs au pluriel.

Le benchmarking

Le *benchmarking* consiste à prendre comme référence de performance un groupe d'entreprises ou d'entités comparables du point de vue de ce que l'on cherche à mesurer. Cette pratique se développe rapidement. La performance ne se mesure alors plus par rapport à une prévision interne, mais par rapport aux réalisations d'autres entreprises ou d'autres entités au sein ou à l'extérieur du groupe. Par exemple, le système de rémunération sera jugé performant si les rémunérations de base sont dans la moyenne du groupe, et que le système de primes permet de passer dans le premier quartile. L'avantage est donc de ne plus avoir à déterminer le niveau qui correspond à une bonne performance. Cela peut faciliter la mise en place d'un système d'alerte sur les écarts de performance. Toutefois, cette méthode fait abstraction des choix qui ont été faits (hypothèses, et plans d'action) et n'apporte donc pas en elle-même de solutions aux objectifs importants du budget liés aux plans d'action (cf. *infra*). Par exemple, elle ne donne pas de pistes pour faciliter la recherche de plans d'actions correctifs. Par ailleurs, elle est difficile à mettre en œuvre puisqu'elle nécessite de récolter des informations comparables d'autres entreprises ou d'autres entités (même en interne, il est souvent difficile de trouver des entités comparables entre elles)[2].

Dans tous ces cas, le mode de fixation des objectifs est *a priori* indépendant des plans d'action. Le processus de planification doit permettre de trouver par la suite des plans d'action cohérents avec les objectifs. Les managers font une première proposition de plan d'action. On calcule la performance prévisionnelle qui en découle et la différence avec l'objectif fixé *a priori* souvent appelée *planning gap.* L'objectif de la réflexion lors de la planification est de résorber cet écart. Un exemple classique de ce type d'utilisation est celui du *business plan* établi pour le lancement d'un nouveau produit. Le *business plan* synthétise les informations recueillies sur le marché et les conditions de production, afin de valider que les objectifs stratégiques et économiques pourront être atteints et de statuer sur l'intérêt du lancement du produit.

2. Les apports du benchmarking sont discutés à nouveau et dans une perspective plus globale dans le chapitre 6.

Mais, dans de nombreux cas, la démarche prévisionnelle est constituée d'allers-retours entre les plans d'action et les objectifs afin de valider la pertinence des uns et le réalisme des autres.

En tout état de cause, la démarche prévisionnelle portera à la fois sur les objectifs et les plans d'action. Les projections financières ne constituent qu'une synthèse – certes essentielle car les objectifs globaux sont le plus souvent financiers – entre des plans d'action, des informations, des hypothèses et des décisions provenant de différentes sources afin de valider la pertinence de ces plans d'action et des objectifs.

La démarche prévisionnelle d'un directeur de région

La démarche prévisionnelle d'un directeur de région d'une entreprise de vente d'installations de télécommunications consistera à déterminer des plans d'actions possibles, faire des hypothèses sur le coût des actions qu'il envisage, les effets qu'il peut escompter sur les ventes, par exemple le taux de succès de la campagne de marketing direct, ou le nombre de nouveaux clients obtenus grâce aux visites des commerciaux nouvellement affectés à la clientèle grand compte. Il devra valider que ces hypothèses sont cohérentes avec le contexte concurrentiel – l'accroissement de la part de marché est-elle réaliste ? – et avec l'objectif de création de valeur. Pour cela, il devra traduire ces hypothèses en projections financières.

b) Recherche et choisir des plans d'action

Un des éléments clés de la démarche prévisionnelle est donc le choix de plans d'action. Pour cela, il faut tout d'abord imaginer des plans d'action possibles, en valider la faisabilité, et arbitrer entre plusieurs choix de plans.

1) Imaginer des plans d'actions permettant de créer de la valeur

Il est courant de dire que les décisions sont prises dans le feu de l'action. Cette expression souligne bien l'urgence dans laquelle se trouve tout décideur lorsqu'il doit faire des choix. Cette urgence va croissant avec l'aug-

mentation de l'instabilité et l'intensification de la concurrence. Or, *dans le feu de l'action*, on imagine le peu de place qu'il y a pour la réflexion et la créativité, d'où la nécessité que les actions courantes puissent s'inscrire dans un cadre préalablement réfléchi.

La première fonction de la planification est donc de créer un espace déconnecté de l'action dans lequel la créativité est possible. Il s'agit de pouvoir imaginer et tester des idées de plans d'actions. Comme nous le verrons dans la section suivante, cette fonction de la planification est encore plus importante dans un environnement décentralisé, puisqu'au manque de temps vient s'ajouter la nécessité de coordonner les plans d'actions.

Cette recherche de plans d'action nouveaux s'appuie sur un diagnostic de la situation. L'analyse des résultats passés permet de tirer les leçons de l'expérience. Le diagnostic doit toutefois aller au-delà des chiffres, poursuivre l'analyse des causes réelles des écarts et constituer une base pour la réflexion sur des plans d'action nouveaux (*cf.* chapitre 5).

Le directeur de région (suite)

Supposons que l'objectif du directeur de région soit d'accroître la part des grands comptes dans son chiffre d'affaires. Avant d'envisager les plans d'actions adaptés, il se fondera sur la connaissance qu'il a de ces marchés, analysera les résultats des politiques passées. Il pourra alors envisager de nouvelles actions comme le recrutement de nouveaux commerciaux spécialisés, une formation adaptée, des campagnes de marketing direct, une action sur l'offre de produits, sur les prix, etc.

Par ailleurs, l'objectif de toute organisation est d'accroître sa performance. Dans le cas des entreprises, il s'agit *in fine* de créer de la valeur pour l'actionnaire (*cf.* chapitre 2). La recherche de gains de performance est une démarche volontariste qui structure fortement la créativité sur les plans d'action. Elle peut se faire par une remise à plat complète des plans d'action, c'est-à-dire en créant une rupture par rapport au passé, ou dans la continuité avec le passé, dans une optique de progrès continu. Par exemple, si l'objectif à moyen terme est un gain de productivité de 40 % sur une ligne de produit, on ne pourra réfléchir qu'en rupture par rapport au passé, par

exemple en envisageant un *reengeneering* des processus. À l'inverse, le *Kaizen Costing* vise à une amélioration continue mais plus progressive de la productivité. Si les ruptures peuvent permettre des gains significatifs, elles comportent aussi des risques, par exemple de pertes de compétences. Inversement, il est parfois difficile d'obtenir des gains réels dans la continuité. Il faut donc arbitrer selon les cas entre ces deux types d'options. Nous reviendrons sur cette question lorsque nous aurons décrit plus complètement les fonctions de la planification (*cf.* encadré du § c) 2).

Pour pouvoir être créatif, il faut disposer de marges de manœuvre réelles. C'est la raison pour laquelle il est nécessaire de planifier suffisamment en amont de l'action. En effet, la plupart des décisions ne peuvent être mises en œuvre immédiatement. Ainsi faut-il un certain temps pour recruter, former ou licencier du personnel – sauf dans le cas de personnel intérimaire, mais cela ne concerne en général qu'une faible part des effectifs, et le problème de la formation subsiste. De même est-il nécessaire de prévoir les besoins financiers afin d'avoir le temps de trouver des partenaires (actionnaires ou banquiers) prêts à investir. Dans un contexte de forte croissance, des plans d'actions ne peuvent donc être imaginés que si les délais pour recruter, former, investir et trouver les financements sont suffisants. Dès lors, plus on anticipe, plus les choix sont ouverts. En contrepartie, la fiabilité des prévisions est moindre.

Le directeur de région (suite)

Si l'objectif du directeur de région est d'accroître significativement la part des grands comptes à l'horizon d'un an, il devra privilégier les actions qui peuvent être mises en œuvre et avoir des effets à court terme, comme par exemple le marketing direct ou les actions sur les prix au détriment d'actions à plus long terme, comme la formation ou la redéfinition de l'offre de produits. Pour envisager de telles actions, il faut faire une planification à un horizon plus lointain.

2) Valider la faisabilité des plans d'actions et faire des arbitrages

Outre qu'il favorise la créativité, le fait d'anticiper au travers de la planification permet de garantir que les plans d'actions seront effectivement réali-

sables, c'est-à-dire que les délais sont suffisants et que les plans d'action sont cohérents entre eux. Ainsi seront évitées, par exemple, des situations de rupture de stock ou à l'inverse de sureffectif, qui pourraient résulter de l'absence de prévisions de vente sur lesquelles ajuster le niveau de production.

Le directeur de région (suite)

Si une campagne de marketing direct est lancée auprès des grands comptes, qui sont des clients potentiels de la direction régionale, il faut s'assurer que celle-ci sera en mesure de faire face à leur demande en cas de succès de cette campagne. Dans le cas contraire, les effets sur l'image de l'entreprise auprès de ces nouveaux clients peuvent s'avérer désastreux.

Toutefois, compte tenu de l'existence de contraintes sur les ressources (financières, compétences des employés, etc.), il n'est le plus souvent pas possible de mettre en œuvre l'ensemble des plans d'actions faisables. La planification a alors pour but d'arbitrer entre les différents plans, et d'assurer la cohérence entre les ressources et les plans d'action.

Par exemple, les ressources financières étant données, il faudra faire des choix entre différents projets d'investissement, différentes actions commerciales ou différents plans de recrutement. Les projections sont alors un des éléments permettant de réaliser ces arbitrages.

La validation et les arbitrages nécessitent de traduire les plans d'action en documents de synthèse permettant d'apprécier la performance prévisionnelle. Dans le cas de l'entreprise, il s'agira des tableaux de bord et des documents financiers prévisionnels. En effet, le principal critère d'évaluation de la performance des entreprises reste la création de valeur pour les actionnaires. Aussi, les arbitrages et la validation des orientations choisies ne peuvent-ils se faire que sur la base de ce critère de performance globale (mesuré par des indicateurs comme le ROI, par exemple – voir chapitre 2). Les prévisions seront donc établies tout d'abord dans un vocabulaire opérationnel (niveaux de ventes, parts de marché, prix de vente, heures de travail, etc.) et seront ensuite traduites en termes finan-

ciers dans des documents tels que le bilan, le compte de résultat et le tableau de financement prévisionnels.

> ### *Le directeur de région (suite)*
>
> Ainsi, il est peu probable qu'il soit possible de mettre en œuvre simultanément l'ensemble des actions envisageables pour accroître les ventes auprès des grands comptes, même si toutes ces actions sont supposées créer de la valeur. En effet, d'une part le département des ventes n'a pas forcément le temps suffisant pour mener à bien toutes les actions qui le concernent, d'autre part, ces actions nécessitent de disposer des ressources financières suffisantes. Dès lors, il faudra arbitrer entre différentes combinaisons de plans d'action réalisables (c'est-à-dire pour lesquelles l'entreprise dispose des ressources nécessaires). Pour cela, puisque les actions sont supposées cohérentes avec la stratégie, on considérera l'impact financier de chacune de ces combinaisons et on choisira celle qui crée le plus de valeur.

Les documents financiers prévisionnels sont souvent considérés comme le produit fini de la procédure de planification. Mais c'est une erreur, car cela consiste à réduire le rôle de la planification à l'aide à la décision. Nous verrons par la suite que la planification remplit d'autres rôles qui nécessitent de s'intéresser autant aux plans d'actions ou aux hypothèses qu'à leur traduction financière.

c) Préparer l'analyse des réalisations

1) Principes généraux

La planification constitue donc un support permettant aux managers de se projeter dans l'avenir, de bâtir des plans d'action pour améliorer la performance et d'en valider la pertinence. Un second rôle important est de poser des jalons qui serviront de référence pour apprécier les performances réelles.

Il est en effet difficile d'apprécier la performance en elle-même. Un résultat négatif peut, par exemple, correspondre à une bonne ou une mauvaise performance selon qu'il s'agit d'une amélioration ou d'une dégradation. Il

est donc nécessaire de disposer d'un référentiel. Pour une entreprise, l'élaboration d'un budget permettra de disposer d'une jauge permanente pour apprécier sa performance.

Il ne s'agit pas alors de rester passif et de *suivre* sa performance, mais de la comparer sans cesse aux prévisions afin de réagir rapidement en cas d'écart. Par exemple, si l'on constate des marges moins importantes que prévues, il faudra prendre des décisions soit en termes d'actions commerciales, soit sur les coûts pour tenter d'atteindre l'objectif fixé.

La planification sert donc à préparer le suivi. Or, de ce point de vue, les éléments de résultat, notamment financiers, peuvent servir à alerter sur les situations qui nécessitent de réagir[3], mais ils ne sont pas suffisants pour déclencher les actions correctives. En effet, les corrections porteront sur les plans d'actions. Dans une entreprise, la référence que l'on mobilisera lors de l'analyse des performances est donc celle de l'ensemble des plans d'action qui ont servi à établir les prévisions (plan ou budget) et pas uniquement leur traduction financière qui n'en est que la synthèse. De ce fait, il doit rester de l'exercice de planification non seulement la mémoire du résultat financier et des objectifs sur les différents indicateurs qui en découlent, mais également celle des options qui ont été étudiées et des raisons qui ont conduit aux plans d'action retenus.

> Ainsi, il est important de savoir que la croissance prévue des ventes d'un produit donné est fondée sur des hypothèses prévoyant le retrait d'un concurrent, une campagne de promotion sur la marque et des actions marketing spécifiques pour pouvoir réagir de façon adaptée lorsque l'on constate un niveau de vente inférieur aux prévisions.

Mais les décisions correctives doivent le plus souvent être prises à chaud, avec des délais de réaction qui ne permettent pas d'enclencher une réflexion ou des simulations très poussées. Le plan ou le budget constituent alors un cadre qui permet aux actions correctives de rester cohérentes sans tomber dans la lourdeur, puisque le champ des réactions possibles est mieux cerné. En effet, la planification ayant conduit au choix d'une option, les ajustements doivent, dans un premier temps se faire

3. Mais ce ne sont pas les seuls *clignotants* possibles, *cf.* chapitre 3.

dans le cadre de cette option, ce qui permet de simplifier la recherche de solutions et donc de réagir plus rapidement.

> Si une entreprise a opté pour une stratégie particulière, par exemple la différenciation par la qualité de ses produits, un chiffre d'affaires médiocre l'amènera en premier lieu à revoir ses plans d'amélioration de la qualité, sans qu'il soit forcément nécessaire d'envisager à nouveau toutes les stratégies possibles.

Par ailleurs, la planification permet de faciliter l'anticipation des conséquences des actions correctives envisagées. Dans cette optique, il est important que l'ensemble des plans d'action et des hypothèses qui ont conduit à les choisir constitue une forme de modèle de la performance, c'est-à-dire que l'on ait une représentation des relations de cause à effet entre les actions prévues et la performance. Une telle représentation permettra de prendre rapidement des décisions correctives cohérentes sans avoir à faire des simulations lourdes.

> Si l'on a choisi une stratégie de différenciation par la qualité, on sait que la qualité sera un argument mis en avant par les commerciaux auprès de leurs clients pour justifier un prix plus élevé. Si l'on constate des problèmes de qualité sur un produit donné, on saura que les seules actions à court terme possibles sont des actions commerciales pour limiter au maximum l'impact de ces problèmes de qualité chez les clients d'une part et des actions sur la qualité d'autre part. Il ne sera pas utile d'envisager une baisse de prix qui remettrait en cause l'ensemble de la stratégie et donc les autres plans d'action en cours.

De nombreux opérationnels dénoncent la démarche prévisionnelle, au prétexte que les prévisions ne servent à rien puisqu'elles ne sont jamais respectées. Comme nous l'approfondirons au chapitre 6, cette critique n'est pas pertinente, car elle omet les autres enjeux auxquels la démarche prévisionnelle vise à répondre, notamment les avantages d'une gestion par écarts que nous venons d'exposer. Toutefois, si le modèle construit lors de la planification n'a aucun rapport avec la réalité observée, il ne pourra pas

être utile à l'interprétation de cette réalité. Il faut donc que le modèle soit suffisamment réaliste, mais sans être une représentation exacte du futur.

2) Préparer deux niveaux de réaction à l'analyse des réalisations

La comparaison des réalisations aux prévisions conduit non seulement à prendre des décisions correctives, mais aussi à remettre en cause les hypothèses qui ont servi de cadre à l'établissement des prévisions. On a ainsi deux boucles de réaction, la boucle de régulation et la boucle d'apprentissage (*cf.* figure 1.2. du chapitre 1).

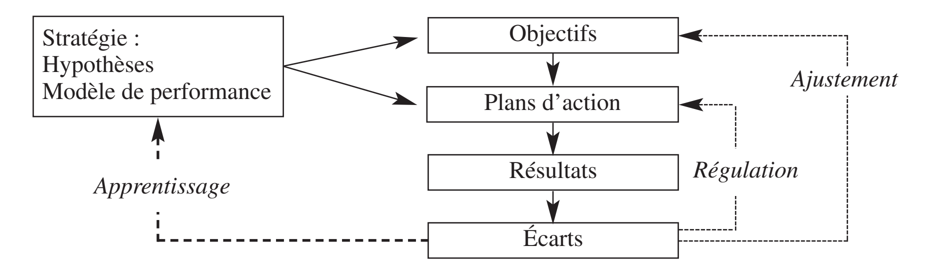
Ainsi, si une entreprise ayant opté pour une stratégie de différenciation par la qualité s'avère incapable d'élever sa qualité sans augmenter trop significativement ses coûts, elle devra envisager une autre stratégie.

Si nous détaillons la figure du chapitre 1, nous pouvons mettre en évidence qu'il est possible de réagir à deux niveaux en cas d'écart entre les prévisions et la performance observée :

– en modifiant les plans d'action pour atteindre les objectifs ou en ajustant les objectifs, sans remettre en cause la stratégie ;

– en modifiant la stratégie. C'est ce dernier type d'ajustement que nous appelons apprentissage.

Figure 4.1. – L'apprentissage, deuxième niveau de réaction à un écart



Comme la régulation, l'apprentissage se fait par rapport à une référence. Cette base de comparaison n'est plus l'ensemble des plans d'action prévisionnels et leur traduction financière, mais les hypothèses et le modèle de performance – on parle aussi de *business model* – qui ont servi de cadre à l'élaboration de ces prévisions. Il est donc essentiel de disposer d'une

représentation de ces hypothèses, par exemple grâce à une visualisation des liens de cause à effet entre les leviers d'action et la performance (*cf.* chapitre 2).

L'apprentissage se fait par une comparaison de l'impact réel des plans d'action avec l'impact attendu si les hypothèses sont vérifiées et le modèle de performance est pertinent.

Comme nous le soulignerons en conclusion de cette partie, l'apprentissage est difficile à mettre en œuvre et est encore mal maîtrisé en pratique, pour deux raisons :

– la difficulté de remettre en cause le modèle de performance qui sous-tend et traduit la stratégie ;

– la déconnexion entre la procédure de planification opérationnelle, qui est le lieu de discussion du modèle de performance, et la procédure budgétaire, au cours de laquelle les plans d'action sont décidés et les écarts analysés.

L'apprentissage constitue néanmoins un enjeu de plus en plus important qu'il convient de garder à l'esprit pour comprendre les principes et les difficultés de la démarche prévisionnelle.

Remise à plat complète ou reconduction du passé ?

La méthode dite du BBZ (Budget Base Zéro) a été mise au point dans les années 80 pour contenir la croissance des frais de structure et de support qui accompagne généralement le développement des entreprises. L'analyse des frais de structure est problématique car il est difficile de reconnaître les faits générateurs de ces frais.
Le premier apport de la méthode BBZ est de tenter de surmonter ces difficultés en :
– formalisant l'activité des centres de support et de structure en termes de prestations et de services fournis ;
– attribuant des objectifs de niveaux de prestations à rendre ;
– évaluant les moyens à affecter à ces prestations.
Toutefois, cette méthode est rarement intégrée à la démarche prévisionnelle car elle est coûteuse et très mobilisatrice pour les responsables hiérarchiques.

Un autre argument central de la méthode BBZ est qu'il est important de s'affranchir du passé comme référence pour déterminer les besoins futurs. De ce point de vue, elle se veut en rupture avec les pratiques budgétaires bureaucratiques classiques, dans lesquelles le budget constitue souvent une autorisation de dépenses, fixée en fonction des dépenses de l'année précédente, et qu'il convient de consommer en totalité sous peine de le voir réduit l'année suivante.

S'il est clair que ces pratiques bureaucratiques sont à bannir en raison de leurs nombreux effets pervers, il est moins évident qu'il faille s'affranchir totalement du passé. En effet, s'il peut-être utile d'envisager des améliorations de performance radicales afin de favoriser la créativité, il y a un risque que les ruptures envisagées affectent aussi très fortement les capacités d'apprentissage de l'organisation et nuisent à terme à la performance. Ainsi, le BBZ constitue un arbitrage spécifique entre deux fonctions du budget qui ne peuvent être envisagées séparément : créativité et apprentissage.

Dès lors, entre remise à plat complète et reconduction du passé, on peut aussi envisager le progrès continu supporté par une planification renouvelée par rapport à sa version bureaucratique.

d) Anticipation et incertitudes

Choisir des plans d'action pertinents et permettant d'atteindre un niveau satisfaisant de performance nécessite à l'évidence d'anticiper, pour au moins deux raisons. D'une part, certaines décisions ne peuvent être mises en œuvre qu'avec un certain délai. D'autre part, parce que si les délais sont tendus, les marges de manœuvre sont faibles[4].

Mais corollairement, la planification conduit à des irréversibilités. Ainsi, si la croissance prévue des ventes a conduit à des investissements, il ne sera pas possible de revenir sur ces décisions. Ceci a amené certains à critiquer de façon assez radicale la démarche de planification. Abandonner

4. À ces raisons, il faudrait ajouter le fait que pour qu'un objectif ait un effet incitatif, il faut qu'il soit fixé dans le futur (voir section 2 de ce chapitre).

toute planification afin de privilégier la souplesse et la réactivité ne constituerait toutefois pas une solution. En effet :

– il est préférable de s'engager dans une voie en se donnant les moyens d'y être performant plutôt que de laisser toutes les options ouvertes, mais sans avoir les ressources pour y faire face. C'est le principe même d'une stratégie ;

– l'absence de référence claire conduirait à engorger considérablement la prise de décision au quotidien, puisque le diagnostic devrait alors être intégré aux décisions courantes.

Il faut donc faire un compromis entre les rigidités associées à une trop grande anticipation – et les risques qu'elles induisent du fait que la situation réelle sera différente de la situation anticipée – et les avantages de l'anticipation.

Si les rigidités sont donc inévitables, il est toutefois important, dans un environnement de plus en plus incertain, de chercher à en limiter les risques.

Ainsi, une question clé lors de l'établissement d'un plan est celle du niveau de détail auquel il faut s'attacher. En effet, des prévisions de ventes trop précises par client et par produit peuvent être interprétées comme des engagements que les acteurs de l'entreprise chercheront à tout prix à respecter, même lorsque ce n'est pas souhaitable. Or la précision n'est peut-être pas utile du point de vue de l'anticipation et de l'arbitrage. On aura alors créé une rigidité irréversible et inutile : la répartition des ventes par produit et par client.

De même, lorsque les délais de production sont longs comme par exemple dans le cas du Champagne (18 mois de vieillissement au minimum), les décisions d'approvisionnement en raisin conditionnent les ventes possibles un an et demi après. Il est donc nécessaire de faire des prévisions de ventes à deux ou trois ans pour prendre ces décisions d'approvisionnement, et plus particulièrement des prévisions de ventes par niveau de gamme (brut, millésimé, etc.). Mais, il n'est pas souhaitable d'établir à cet horizon des prévisions par client ou par conditionnement (magnum, bouteille, demi-bouteille, etc.). En effet, ces informations n'ont pas d'impact sur les décisions immédiates d'approvisionnement en raisin. En revanche, les prévisions par client ou par conditionnement pourraient avoir des conséquences négatives si le système d'évaluation de la performance conduisait les vendeurs à tenter coûte que coûte de les respecter : ils pourraient par exemple passer à coté d'opportunités commerciales

(prix plus intéressant pour un client ou un conditionnement sur lesquels les objectifs sont déjà atteints) pour respecter les objectifs sur un autre client ou un autre conditionnement.

EXEMPLE

Monsieur Meuble

Monsieur Meuble, designer, a créé des meubles spécialisés pour un service hospitalier de rééducation. Devant le succès de ces meubles auprès des utilisateurs, il envisage d'en développer la commercialisation. Plusieurs options s'offrent à lui :

– pour la commercialisation, il envisage soit de recourir à un distributeur spécialisé rémunéré au pourcentage des ventes, soit de faire appel à plusieurs agents multicartes rémunérés à la commission, soit encore de recruter des commerciaux qui assureraient eux-mêmes la distribution et seraient rémunérés par un fixe et une prime sur les ventes ;

– en ce qui concerne la production, ne s'estimant pas compétent, il lui semble nécessaire de recourir à un sous-traitant. Les deux entreprises contactées lui proposent des modalités différentes : l'entreprise Groslots lui propose une fabrication par lot de 1 000 meubles avec un prix de 1 200 € par meuble. L'entreprise Flexible lui propose des lots de 500 meubles au prix de 1 300 € par meuble ;

– concernant la politique commerciale, il pense que deux options sont possibles : la fixation d'un prix élevé, 2 000 € / meuble, avec un objectif modeste en terme de taux d'équipement des services, ou la fixation d'un prix plus faible, 1 500 € / meuble, mais une pénétration très rapide.

Sur ce dernier point, il tranche en faveur d'un prix élevé pour des raisons stratégiques et sans faire de calcul de l'impact financier des deux options. En effet, son objectif stratégique est dans un premier temps de tester ses capacités de gestionnaire et il pense que les risques sont moindres s'il opte pour une politique de qualité et de prix élevés plutôt que pour une politique de volume, qui nécessiterait rapidement une organisation plus importante.

Pour la commercialisation, il élimine la solution d'agents multicartes, car

le fait d'avoir des contacts avec plusieurs agents lui semble incompatible avec son emploi du temps déjà chargé. Sur les autres options, il ne pense pas que des arguments stratégiques puissent permettre de trancher. Il fait donc des projections financières des différentes options pour :

– valider que son projet peut être rentable : ne souhaitant pas prendre de risque trop important, il s'est fixé l'objectif d'un résultat d'exploitation positif dès la première année ;

– choisir entre ces options : pour minimiser les risques à court terme, il retiendra l'option qui conduit au résultat courant le plus élevé la première année.

Afin de ne pas alourdir l'exemple, nous supposerons qu'il n'y a pas de contrainte de financement et que les stocks ont un coût financier de 1 % par mois.

Pour établir ses prévisions financières, Monsieur Meuble fait des hypothèses sur le coût et les quantités de vente selon qu'il fait appel à un distributeur ou à des commerciaux. Le distributeur lui demande une rémunération égale à 20 % du chiffre d'affaires. Il pense qu'il sera possible d'atteindre un niveau de vente de 200 meubles par mois et que ce niveau sera atteint au bout de 10 mois. Dans ce cas, ses prévisions de vente mensuelles sont les suivantes :

Tableau 4.2. – Prévisions de ventes mensuelles (distributeur spécialisé)

Mois	Jan.	Fév.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Quantités vendues	50	80	100	120	140	160	170	180	190	200	200	200

S'il fait appel à des commerciaux, il envisage de recruter un vendeur pour le Nord et un vendeur pour le Sud de la France. Après étude, il détermine les rémunérations suivantes : un fixe de 40 K€ par an et une prime de 2 % des ventes. Les charges sociales sont de 50 % et les frais commerciaux sont estimés à 20 K€ par commercial et par an. Il pense que le niveau de vente potentiel est plus faible avec cette solution car il ne sera pas possible d'atteindre tous les clients potentiels. Il estime ce potentiel à 170 meubles par mois et pense que ce niveau sera atteint au bout de 8 mois. Dans ce cas, ses prévisions de vente mensuelles sont les suivantes :

Tableau 4.3. – Prévisions de ventes mensuelles (distributeur spécialisé)

Mois	Jan.	Fév.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Quantités vendues	20	60	90	110	130	150	160	170	170	170	170	170

Monsieur Meuble estime les charges de structure à 300 K€ par an qui incluent sa rémunération.

Pour établir des projections financières, il calcule le coût des stocks pour chaque option :

Tableau 4.4. – Calcul du coût des stocks

	TOTAL	Jan.	Fév.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
1. Distributeur + Groslots													
Achats	2000	2000											
Ventes		50	80	100	120	140	160	170	180	190	200	200	200
Stock		1950	1870	1770	1650	1510	1350	1180	1000	810	610	410	210
Coût des stocks	**157,5**	21,5	20,6	19,5	18,2	16,6	14,9	13,0	11,0	8,9	6,7	4,5	2,3
2. Distributeur + Flexible													
Achats	2000	500					500			500		500	
Ventes		50	80	100	120	140	160	170	180	190	200	200	200
Stock		450	370	270	150	10	350	180	0	310	110	410	210
Coût des stocks	**31,0**	5,0	4,1	3,0	1,7	0,1	3,9	2,0	0,0	3,4	1,2	4,5	2,3
3. Vendeurs + Groslots													
Achats	2000	2000											
Ventes		20	60	90	110	130	150	160	170	170	170	170	170
Stock		1980	1920	1830	1720	1590	1440	1280	1110	940	770	600	430
Coût des stocks	**171,7**	21,8	21,1	20,1	18,9	17,5	15,8	14,1	12,2	10,3	8,5	6,6	4,7
4. Vendeurs + Flexible													
Achats	2000	500					500			500	0		500
Ventes		20	60	90	110	130	150	160	170	170	170	170	170
Stock		480	420	330	220	90	440	280	110	440	270	100	430
Coût des stocks	**39,7**	5,3	4,6	3,6	2,4	1,0	4,8	3,1	1,2	4,8	3,0	1,1	4,7

Il obtient finalement les prévisions suivantes :

Tableau 4.5. – Prévisions financières

(en k€)	1. Distributeur + Groslots	2. Distributeur + Flexible	3. Vendeurs + Groslots	4. Vendeurs + Flexible
CA	3 580	3 580	3 140	3 140
Consommations (1)	2 148	2 148	2 041	2 041
Coûts commerciaux (2)	716	716	254	254
Coûts de structure	300	300	300	300
Coûts des stocks	158	31	172	40
RESULTAT COURANT	258	385	373	505

(1) Les consommations sont calculées comme (quantités achetées – stock final) * prix d'achat
Exemple, pour l'option 1 : (2000 - 210) * 1,2 = 2 148
(2) Pour les options 1 et 2 : 20 % du CA ; pour les options 3 et 4 : (fixe + prime) * (1 + taux de charges) + frais commerciaux, soit [(40 * 2) + (2 % * 3 140)] * 1,5 + (2 * 20) = 254

Monsieur Meuble décide donc de recruter deux commerciaux et de passer un contrat avec l'entreprise Flexible.

Les ventes des six premiers mois sont plus faibles que prévu :

Tableau 4.6. – Les ventes des six premiers mois

Mois	Jan.	Fév.	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juil.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.
Ventes prévues	20	60	90	110	130	150	160	170	170	170	170	170
Ventes réelles	25	61	75	102	111	125						
Ecart	+5	+1	–15	–8	–19	–25						

Après un démarrage très prometteur, les prévisions semblent de plus en plus difficiles à respecter. Monsieur Meuble réunit ses commerciaux pour analyser la situation. Deux éléments semblent de nature à expliquer ces écarts :

– il est plus difficile que prévu d'atteindre les clients dans les hôpitaux de Province qu'à Paris en raison d'une plus grande décentralisation des décisions d'achat de mobilier. Or les premières ventes ont été réalisées en région parisienne ;

– un concurrent est apparu avec un produit proche.

Ayant oublié que la politique de prix élevés adoptée résulte d'un choix initial, Monsieur Meuble ne pense pas à remettre en cause celui-ci, et se limite donc à des décisions qui portent sur une amélioration de la commercialisation pour rattraper le retard de ventes :

– améliorer le ciblage de la clientèle potentielle afin d'améliorer l'efficacité des vendeurs ;

– recruter un autre vendeur et organiser les ventes en trois zones géogra phiques : région parisienne, province nord et province sud ;

Ces mesures sont validées par de nouvelles projections financières qui confirment qu'il est possible d'atteindre un résultat positif, bien que moins élevé que prévu.

L'entrée rapide d'un concurrent aurait pu conduire Monsieur Meuble à remettre en cause la stratégie de prix élevés et à adopter une stratégie de préemption du marché impliquant une pénétration rapide. Cette remise en cause aurait été facilitée si le budget initial avait mentionné la stratégie alternative de prix bas et les raisons qui avaient conduit à l'écarter. En effet, Monsieur Meuble aurait alors constaté que le risque d'entrée d'un concurrent n'avait pas été pris en compte dans le choix initial et que ce risque pouvait justifier un choix stratégique différent.

Cet exemple permet d'illustrer :

– que la planification sert à envisager des plans d'action et à faire des choix parmi ces plans d'action : recrutement de deux commerciaux et signature d'un contrat avec l'entreprise Flexible ;

– que les prévisions qui découlent de la planification sont un élément important pour faire ces arbitrages bien que d'autres éléments rentrent en considération (dans l'exemple, c'est bien le chiffrage des différentes options qui conduit au choix de l'une d'entre elles, mais seul le résultat de la première année a été considéré car il s'agissait de minimiser les risques. D'autres facteurs auraient pu être intégrés pour mesurer le risque, comme les conditions en cas de révision du contrat avec les deux entreprises) ;

– que la comparaison entre prévisions et réalisations permet de prendre des décisions correctives (régulation, dans l'exemple en recrutant un nou-

veau vendeur) ou de remettre en cause la stratégie (apprentissage) et que la façon dont le plan initial est mémorisé conditionne la phase de diagnostic et de prise de décisions d'ajustement : dans l'exemple, le choix d'une option de pénétration lente avec des prix élevés n'a pas été mémorisé, c'est-à-dire, au minimum traduit dans des indicateurs de prix et de part de marché. C'est la raison pour laquelle l'analyse des écarts ne conduit pas à une nouvelle réflexion sur cette stratégie.

B - Les différents horizons de temps

La démarche prévisionnelle doit donc déterminer une cible à atteindre, les plans d'actions et les ressources nécessaires pour y parvenir. Selon les types d'objectifs et les moyens à mettre en œuvre, l'horizon vers lequel il faut se projeter est plus ou moins éloigné. C'est pourquoi différents horizons de planification sont nécessaires.

Ainsi, le renouvellement de la gamme automobile d'un constructeur nécessite de se projeter à plus de trois ans, puisque c'est le délai de développement d'un nouveau modèle. À un horizon d'un an, on ne peut plus modifier la gamme de modèles proposés. On ne peut que faire varier les volumes de production et améliorer les modèles existants. On a en revanche la possibilité de décider d'actions commerciales ou promotionnelles sur les modèles fabriqués.

Plus l'horizon est éloigné, plus les marges de manœuvre sont importantes, mais moins on dispose d'informations adaptées pour faire des prévisions fiables et donc prendre des décisions pertinentes.

Dans la pratique, on distingue souvent trois niveaux de planification correspondant à trois horizons de temps :

– la planification stratégique pour le long terme (le plus souvent de 5 à 10 ans) ;

– la planification opérationnelle pour le moyen terme (3 ans) ;

– le budget pour le court terme (un an).

Bien évidemment, les horizons de planification dépendent du secteur d'activité et de l'échéance la plus lointaine des décisions prises. Ainsi, la construction d'une centrale nucléaire a des conséquences à plus de 20 ans, alors que dans le secteur du conseil, dans lequel les investisse-

ments corporels sont faibles, peu de décisions irréversibles ont un impact à plus d'un an.

L'horizon de planification dépend aussi du niveau d'incertitude. En effet, même si l'objectif n'est pas de respecter les prévisions à la virgule près, il faut tout de même que le modèle constitué par les prévisions ait une certaine pertinence pour permettre d'interpréter la réalité. Ainsi, dans le secteur de l'Internet au début des années 2000, les incertitudes étaient telles qu'il n'était souvent pas pertinent de tenter de se projeter dans un avenir à plus d'un ou deux ans, même si certaines décisions pouvaient avoir des conséquences importantes à cet horizon.

Pour chaque horizon, le niveau de détail retenu pour la planification correspond au type de décisions qui ne peut être différé :

– le plan stratégique s'intéresse par exemple aux décisions sur la gamme de produits, les implantations industrielles, la croissance externe, sans nécessairement aboutir à l'établissement d'états financiers prévisionnels chiffrés et complets ;

– au niveau du plan opérationnel, on pourra discuter des gros investissements, de politique commerciale par ligne de produit, des grandes lignes de la politique de ressources humaines. Les orientations retenues seront traduites en termes financiers au niveau de l'entreprise pour en valider la cohérence, notamment avec la politique de financement ;

– dans le cadre du budget, les prévisions de ventes sont faites par produit, les investissements discutés par site et les plans d'actions au niveau de chaque service. La traduction des plans d'action en termes financiers se fait donc jusqu'au plus bas niveau de délégation (souvent le service). Chaque responsable dispose donc d'un budget financier.

Comme nous l'avons souligné, la planification vise à créer un cadre pour l'action, ce qui revient à créer des rigidités. Mais ces anticipations doivent garantir la souplesse nécessaire pour que les adaptations aux évolutions de l'environnement soient possibles. C'est la raison pour laquelle, le niveau de détail des plans d'actions discutés et des prévisions obtenues à partir de ces plans d'action doit être limité à ce qui est nécessaire pour l'anticipation (*cf.* tableau 4.7.).

Tableau 4.7. – Horizon et niveau de détail des différents types de planification

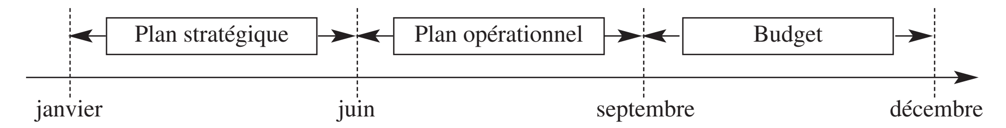
Type de planification	***Horizon****	**Niveau de détail**	
		Prévisions financières	**Prévisions opérationnelles**
Plan stratégique	Long terme 5 ans	Pas exhaustives	Décisions dont les conséquences sont à plus de 3 ans impliquant des irréversibilités
Plan opérationnel	Moyen terme 3 ans	Au niveau de l'entreprise	Décisions à plus de 1 an impliquant des irréversibilités
Budget	Court terme 1 an	Au niveau décentralisé	Décisions à plus de 1 mois impliquant des irréversibilités

*Les horizons en années correspondent aux horizons les plus courants.

Nous ne traiterons pas dans cet ouvrage de l'élaboration du plan stratégique. Celui-ci consiste à définir l'intention stratégique et, le cas échéant, à formaliser la stratégie elle-même. Ce travail utilise des techniques comme l'analyse concurrentielle, le diagnostic des forces et des faiblesses, l'analyse des domaines d'activité et des métiers, la segmentation stratégique, la définition de stratégies génériques, les matrices de portefeuille, etc. (voir par exemple, Johnson & Sholes 2002). À ce stade on ne se préoccupe pas de consolider des plans d'action venant du terrain, ni de déterminer les objectifs qui serviront à l'évaluation des performances (*cf.* section 2). C'est ce qui distingue le plan stratégique du plan opérationnel (comme son nom l'indique) et du budget et qui fait que le contrôleur de gestion a un rôle plus légitime dans ces derniers.

Outre la réponse qu'ils apportent à la question des horizons d'anticipations, les trois niveaux de planification doivent permettre d'assurer la cohérence des actions qui seront mises en œuvre pour réaliser l'intention stratégique (c'est-à-dire pour décliner la stratégie). Ainsi, le plan stratégique sert de cadre de référence pour l'établissement du plan opérationnel, qui lui-même sert de référence pour l'établissement du budget. Concrètement, la validation de la cohérence du budget se fait par rapport aux objectifs de la première année du plan opérationnel, et celle du plan opérationnel par sa capacité à atteindre les objectifs fixés dans le plan stratégique. Le calendrier des différentes procédures doit notamment permettre de garantir cette cohérence (*cf.* figure 4.8. et encadré).

Figure 4.8. – Calendrier habituel des entreprises (clôturant en décembre)



Faut-il élaborer le plan opérationnel et le budget en même temps ou à des périodes différentes de l'année ?

Pour assurer la cohérence des plans et des budgets, il peut être tentant de faire les prévisions à un an en même temps que celles à trois ans. Le budget est alors la première année du plan. Cela est d'autant plus tentant que :

– les budgets et les plans sont de plus en plus critiqués (*cf.* conclusion de cette partie) ;

– toute procédure de planification est très consommatrice de temps pour les opérationnels et donc coûteuse.

Une telle analyse néglige cependant :

– le fait que le plan et le budget ne sont pas faits avec le même degré de détail et n'impliquent pas les mêmes acteurs. Si on fusionne les deux procédures, ne risque-t-on pas de faire faire des plans à trois ans à des personnes qui ne le faisaient pas auparavant et donc d'augmenter un coût que l'on cherchait à réduire ?

– le fait que le plan et le budget ne sont pas faits pour discuter des mêmes enjeux. Si on les fusionne, le risque est grand de se concentrer sur les prévisions à un an, d'autant plus qu'elles correspondent souvent à des enjeux concrets pour les acteurs (au travers de primes liées à l'atteinte d'objectifs par exemple, *cf.* section 2). On abandonnera alors le pilotage du moyen terme autour duquel existent pourtant des enjeux importants, comme le souligne la critique usuelle de la dérive vers les préoccupations à court terme des entreprises américaines avec la pression des résultats trimestriels.

C - L'articulation entre le court terme et le long terme

La question de l'articulation entre le court et le long terme, d'une importance primordiale pour les entreprises, ne se résume pas à la capacité à concevoir des plans à différents horizons dont les objectifs sont cohérents entre eux. En effet, il s'agit d'assurer la cohérence des actions réellement mises en œuvre avec les objectifs à long terme de l'entreprise.

Or, la nécessité d'avoir plusieurs horizons de planification induit l'existence de plusieurs boucles d'apprentissage chacune associée à un horizon donné. Ainsi, l'apprentissage sur les enjeux à un an se fait au sein de la procédure budgétaire, et celui sur les enjeux à trois dans la procédure de planification opérationnelle.

Les procédures correspondantes sont souvent indépendantes. Donc, si l'analyse des résultats peut permettre de remettre en cause les hypothèses du budget, puisque cette analyse se fait dans le cadre de la procédure budgétaire, il est plus difficile qu'elle conduise à une remise en cause des hypothèses du plan opérationnel qui relève d'une procédure différente et donc d'acteurs différents. Pourtant, la remise en cause de la stratégie et l'élaboration de stratégies nouvelles doit, de plus en plus, s'appuyer sur les connaissances des opérationnels de terrain et les difficultés qu'ils rencontrent, en raison de la croissance de la complexité et des incertitudes.

De plus, la procédure budgétaire sert de support à la mise en place d'incitations au travers de la fixation d'objectifs à un an (*cf.* section 2). Ces incitations conduisent les différents acteurs à accorder une importance prépondérante à l'horizon d'un an. Pourtant, l'horizon du plan opérationnel semble plus pertinent pour mettre en œuvre une boucle d'apprentissage sur la stratégie. En effet, il ne semble pas souhaitable de remettre en cause la stratégie sur la base de résultats à court terme.

Une piste de réflexion pour améliorer l'articulation entre le long terme et le court terme serait donc de renforcer le rôle du plan opérationnel, en mettant l'accent sur les hypothèses du plan et les plans d'action prévus et en trouvant des solutions pour intégrer les objectifs du plan dans l'évaluation des performances des managers et donc dans les systèmes d'incitation.

Cette première section a permis de mettre en évidence que la planification peut-être utile dans les petites structures dans lesquelles les problèmes

d'organisation sont peu importants. Dans la section suivante, nous enrichissons l'analyse en étudiant les liens entre planification et organisation.

Section 2. La démarche prévisionnelle dans un environnement décentralisé

La plupart des entreprises ont désormais une taille trop importante pour que les décisions soient prises par un décideur unique. La croissance de la taille des entreprises a conduit à une décentralisation des décisions qui s'accompagne d'une délégation de responsabilités. Cette section étudie la démarche prévisionnelle dans le cas où plusieurs entités ont reçu une délégation de responsabilités de la part de la direction générale.

Comme nous l'avons vu au chapitre 1, la délégation vise à une meilleure adéquation entre la localisation de l'information pertinente et celle de la décision, dans le but d'accroître la réactivité et la motivation. Mais elle induit deux types de problèmes :

– des problèmes de coordination : les différents acteurs peuvent agir simultanément. L'impact de l'action de chacun sur la performance globale dépend alors des actions prises par les autres acteurs ;

– des problèmes d'alignement stratégique, c'est-à-dire de cohérence des plans d'actions locaux avec les objectifs globaux de l'organisation. Ces problèmes d'alignement stratégique sont étroitement liés aux problèmes d'incitation, c'est-à-dire de motivation des acteurs à travailler dans le sens de l'intérêt de l'organisation.

La démarche prévisionnelle est un moyen de résoudre ces deux types de problèmes.

Les plans d'action des différents niveaux hiérarchiques n'ont pas des conséquences au même horizon. La déclinaison du plan stratégique à des horizons de temps plus courts s'accompagne donc en parallèle de son déploiement à des niveaux plus fins de l'organisation. Alors que le plan stratégique est souvent global, le plan opérationnel s'élabore dans les grandes divisions de l'entreprise et le budget est décliné encore plus finement par service. En effet, pour discuter les plans d'action de chaque service, il faut impliquer les responsables de ces entités. Les participants à chaque procédure sont alors les responsables des niveaux auxquels

est déclinée la procédure, ainsi que les managers des niveaux supérieurs et inférieurs de l'organisation (*cf.* tableau 4.9.).

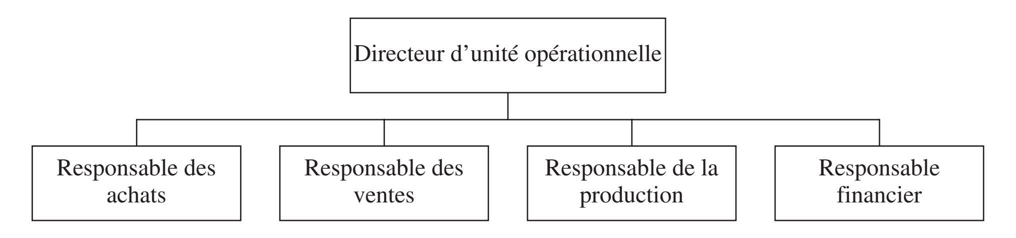
Tableau 4.9. – Niveau de déclinaison et participants selon les types de planification

Type de planification	**Niveau de déclinaison**	**Participants**
Plan stratégique	Direction générale	Direction générale + Responsables de divisions ou *business units*
Plan opérationnel	Directions de divisions ou de *business units* (filiales, zones géographiques, etc.)	Responsables de divisions ou *business units* + Direction générale + Certains responsables de services
Budget	Centres de responsabilités au sein des divisions ou *business units* (Directions opérationnelles, services...)	Responsables de services + Certains de leurs subordonnés + Responsables de divisions ou *business units*

Dans cette section, par mesure de simplification, nous prendrons le budget comme exemple de démarche prévisionnelle, mais la grille d'analyse que nous présentons peut également être utilisée pour la planification opérationnelle. Nous reviendrons en conclusion de cette partie sur le rôle du plan pour résoudre les critiques faites au budget.

On se placera donc typiquement dans le cas d'un directeur d'unité opérationnelle (par exemple une division) dont les subordonnés ont des responsabilités fonctionnelles (*cf.* figure 4.10.) :

Figure 4.10. – Organigramme simplifié d'une unité opérationnelle



Nous montrerons successivement comment la construction du budget peut servir à résoudre les problèmes de coordination (A) et d'incitation (B),

avant de présenter les difficultés liées au fait de les résoudre simultanément (C).

A - Le budget comme outil de coordination (cohérence horizontale)

a) Le rôle du budget dans la coordination

Une coordination en temps réel des décisions n'est pas possible : les managers collectent en permanence de nouvelles informations par leur contact avec le terrain et, malgré les progrès des outils de communication, leur échange exige un certain délai, sans évoquer les cloisonnements induits par les conflits entre services et personnes, notamment en raison de la poursuite de leur propre objectif. Or la pression à la création de valeur de ces dernières années a conduit à des optimisations très poussées du fonctionnement et de la performance de chaque service pris séparément. De ce fait, les potentiels de productivité sont désormais situés aux interfaces entre les différents services, par exemple entre le commercial et la production ou entre la maintenance et la production. C'est donc l'amélioration de la coordination entre ces services, plutôt que l'amélioration de la performance de chaque service, qui peut permettre de réaliser des gains de performance, notamment de productivité.

Ceci renforce l'intérêt d'une séparation entre les phases de planification et d'action (*cf.* section 1, A). En effet, il est possible, pendant la phase de planification, d'organiser des discussions entre services, voire des simulations de différents scénarios. Ces discussions peuvent être facilitées par le fait qu'à ce stade les objectifs des différents services, sources de cloisonnement, ne sont pas encore fixés. De tels moments d'échange sont finalement peu fréquents dans les grandes organisations (en tous cas à cette échelle) et pourtant extrêmement importants. Le budget doit donc favoriser la créativité collective sur des plans d'action coordonnés, c'est-à-dire la capacité à trouver des nouveaux plans d'action qui améliorent la performance non pas à un niveau local, mais en prenant en compte les interactions entre différents services.

Des séminaires pour favoriser la coordination des plans d'action

Certaines entreprises organisent des séminaires de plusieurs jours pendant lesquels les différents responsables d'une entité doivent élaborer des plans d'actions coordonnés (chacun apportant son expertise fonctionnelle) en réaction à des modifications totalement imprévisibles de l'environnement (chute du prix d'une matière première importante à des niveaux jamais observés, crise économique majeure dans une région du monde, etc.). Ces séminaires visent à favoriser et à partager une compréhension commune des enjeux de coordination.

En outre, les potentiels de productivité aux interfaces sont d'autant plus importants que la coordination est rendue plus difficile par la montée des incertitudes. Il n'est plus suffisant de se coordonner *ex ante* (au moment où les plans sont établis), il faut aussi le faire en cours de route (lors de la mise en œuvre des plans) pour faire face à des événements non prévus. Par exemple, le responsable des ventes ne peut décider de saisir une opportunité que si les achats et la production peuvent suivre sans rendre la décision absurde d'un point de vue économique (en raison de surcoûts, par exemple).

De ce point de vue, le travail réalisé lors de la préparation du budget permet aux différents responsables de mieux comprendre la nature de leurs dépendances avec les autres. Ainsi, en cas de modifications de l'environnement, ils pourront savoir plus facilement s'ils peuvent réagir par des décisions locales ou s'ils doivent informer d'autres responsables pour ajuster, de façon coordonnée, les plans d'action.

Par exemple, imaginons que lors de la construction du budget, il ait été décidé d'améliorer la productivité sur un produit, afin de réduire les prix et d'accroître les volumes de vente. Si le responsable de production s'aperçoit que les gains de productivité sont significativement différents de ceux qui ont été anticipés, le responsable commercial de ce produit devra être informé pour éviter qu'il vende à des prix trop faibles. De même, le responsable commercial devra informer la production si la baisse de prix budgétée ne permet pas d'augmenter les volumes autant

que prévu, afin que celui-ci puisse ajuster ses volumes de production et éviter les stocks inutiles.

Le budget a donc pour objectif non seulement de coordonner les différents centres de responsabilité à un moment donné, mais aussi de les sensibiliser au besoin de coordination lors des prises de décisions en cours d'année. Or, comme nous l'avons vu dans la partie 1, les entités peuvent être organisées de plusieurs façons, et ce choix induit un besoin de coordination plus ou moins fort. La structure d'organisation doit permettre de gérer un premier niveau de coordination, en regroupant au sein d'une même entité les activités les plus dépendantes, le budget assurant, quant à lui, une partie du besoin de coordination résiduel, c'est-à-dire entre entités.

b) Les conséquences pratiques

D'un point de vue pratique, la procédure de construction du budget doit donc garantir que les plans d'action prévus par les différents responsables opérationnels sont cohérents. Par exemple, il faut que les différentes actions envisagées par les responsables de la fabrication conduisent à des capacités de production cohérentes avec les volumes de vente prévus (*cf.* figure 4.11.).

Figure 4.11. – La coordination des plans d'action

Comme l'exemple suivant le montre, les plans d'action prévisionnels ne sont pas toujours coordonnés, ce qui peut avoir des conséquences économiques importantes.

EXEMPLE

Société Champomy

La production et la vente de Champagne sont caractérisées par :

– des délais de production longs. En effet, la durée de vieillissement du Champagne avant la vente est de 18 mois pour le Champagne standard (non millésimé) et peut atteindre 36 mois pour les champagnes spéciaux millésimés ;

– le caractère cyclique des ventes au cours de l'année, avec notamment un pic de vente correspondant aux fêtes de fin d'année.

Au sein de la société Champomy, entreprise de négoce de champagne appartenant à un grand groupe agroalimentaire, les plans étaient faits à 5 ans. Cet horizon de prévisions était rendu nécessaire par les délais de production. Les prévisions étaient faites par année avec un degré de détail important sur les ventes pour répondre aux préoccupations des vendeurs.

À l'occasion d'un changement de management, et pour étudier des stratégies alternatives, on a décidé de procéder à une planification plus précise : la maille des prévisions est ramenée au bimestre, c'est-à-dire que les prévisions portent sur 30 bimestres, afin de simuler notamment l'évolution du stock de produits avec cette fréquence. En revanche, la gamme de produits retenue est simplifiée et ne comporte que 3 types de produits (standard, millésimé, cuvées spéciales) qui se distinguent essentiellement par les raisins utilisés et par les durées de vieillissement. On constate alors que la consolidation des plans du responsable commercial, du responsable des achats et du responsable de production fait apparaître des ruptures de stock importantes. En particulier, des actions commerciales sont prévues pour accroître les ventes de millésimé, produit à forte marge, mais les plans d'action des acheteurs et des producteurs ne permettent pas la production des quantités prévues par les commerciaux.

Cette incohérence des plans d'action n'était pas décelée par la procédure habituelle. Elle aurait pu avoir des conséquences négatives sur la rentabilité. En effet, si les niveaux de vente prévus avaient été réalisés, la société se serait trouvée en rupture de stock. Pour éviter les conséquences

commerciales désastreuses liées à l'impossibilité de fournir ses clients, elle aurait acheté à des concurrents des vins dits « sur lattes », c'est-à-dire des vins déjà élaborés sur lesquels elle aurait apposé son étiquette avant de les vendre à ses clients. Outre les éventuels problèmes de qualité, et donc de réputation qu'ils auraient entraînés, ces achats en urgence auraient fortement réduit ses marges. On aurait alors constaté des marges faibles sur la gamme des millésimés que l'on souhaitait pourtant développer en raison de sa forte rentabilité. L'analyse *ex post* (*cf.* chap. 5) de cette situation n'aurait pas nécessairement permis d'identifier les causes de ce dérapage.

Cet objectif de coordination *ex ante* et *ex post* a plusieurs conséquences, détaillées ci-après.

1) Mettre les plans d'action au centre de la procédure

Il faut organiser la procédure budgétaire autour de la discussion des plans d'action et non pas uniquement sur le chiffrage du budget, c'est-à-dire les prévisions financières, comme c'est souvent le cas en pratique. En effet, la coordination porte sur les plans d'action opérationnels et non sur les données financières. Il ne suffit donc pas qu'un commercial affiche un objectif de marge ou qu'un acheteur affiche un objectif de prix d'achat. Il faut que les actions de l'acheteur portent sur les matières qui rentrent dans la composition des produits sur lesquels le commercial estime qu'il est possible de gagner des parts de marché.

En pratique :

– l'animateur de la procédure budgétaire, souvent le contrôleur de gestion, doit donc consacrer une part importante de son temps à discuter avec les opérationnels de leurs plans d'action, afin que ceux-ci soient explicités ;

– il faut encourager la proposition de plans d'actions. En effet, la simulation de différentes combinaisons de plans d'action peut être l'occasion de découvrir des potentiels de performance, et facilitera les ajustements qui peuvent s'avérer nécessaires par la suite ;

– l'organisation du budget doit intégrer des réunions de discussion des plans d'action entre les différents managers et avec leurs responsables.

EXEMPLE

Favoriser la réflexion sur les plans d'action

Dans certaines entreprises, la construction du budget débute par la remise aux opérationnels d'un document, à compléter par écrit, comportant une description de ce que serait la situation idéale de l'entreprise ou de l'entité à laquelle l'opérationnel appartient, ainsi que des plans d'actions qui permettraient de s'en rapprocher en partant de la situation réelle. Ce document vise à stimuler la créativité des opérationnels sur des plans d'action nouveaux.

2) Prendre en compte les dépendances entre les plans d'action

Il faut organiser la procédure de construction du budget pour prendre en compte la dépendance des plans d'action entre eux. Ainsi, il est difficile de prendre des décisions en production si l'on ne connaît pas les prévisions de vente. C'est pourquoi la procédure classique place le budget des ventes avant le budget de la production.

Plus généralement, le déroulement classique du budget est le suivant (*cf.* figure 4.12.) :

Figure 4.12. – Déroulement classique de la procédure de construction du budget

– *Hypothèses générales* : ce sont par exemple les augmentations de salaires, cours des devises, cours de certaines matières premières, évolution des conditions économiques de certaines zones géographiques, etc.

– *Prévisions de ventes, plan de production, plan d'achats* : compte tenu des prévisions faites dans le plan, des réalisations de l'année, des conditions de marché, et de leurs plans d'action, les commerciaux établissent un plan de ventes, c'est-à-dire une prévision mensualisée des volumes escomptés. Ce plan est utilisé par les producteurs qui établissent le plan de production correspondant, en prenant en compte les actions de progrès qu'ils envisagent en termes de productivité, de délais, de politique de stockage, etc. Cela peut conduire à l'expression de besoins d'investissements ou d'embauches par exemple, ou à des impossibilités de produire les quantités prévues par les commerciaux, donc à une révision du plan de ventes. Lorsqu'un accord entre producteurs et vendeurs est trouvé, ce plan est alors validé par les acheteurs, qui établissent leur plan d'achats et vérifient qu'ils pourront approvisionner les quantités de matières nécessaires à la production.

– *Budget des ventes, de la production et des achats* : les prévisions de ventes et le plan de production étant connus, chaque service établit ses prévisions en termes de moyens (effectifs, achats de prestations extérieures, etc.), en tenant compte des plans d'action qu'il a prévu. Il traduit ces prévisions sous forme de prévisions financières.

– *Budget des centres de coûts discrétionnaires* : ce sont ceux des centres de responsabilité dont l'activité ne dépend pas directement des volumes de vente et des volumes de production, comme par exemple la direction financière ou la recherche et développement.

– *Budget des investissements :* il suit le plus souvent une procédure indépendante de la construction du budget (*cf.* encadré du §3).

– Une fois les budgets des différents centres de responsabilité établis, ils sont consolidés pour établir le budget de l'unité opérationnelle.

Cette logique de programmation s'applique également lorsque l'on rentre plus en détail dans les fonctions de l'entreprise. Ainsi, le budget d'un service maintenance est conditionné par le budget de production.

Bien que tous les budgets soient effectivement liés, il faut mettre l'accent uniquement sur les plans d'action qui dépendent fortement de ceux

d'autres responsables ou d'hypothèses générales incertaines. En effet, c'est sur la coordination de ces plans d'action que les potentiels de performance sont importants.

3) Mémoriser les hypothèses et plans d'action

Il faut expliciter, mémoriser les hypothèses, les plans d'action sur lesquels sont fondées les prévisions ainsi que les liens de dépendance principaux entre ces plans d'actions. À cette fin, il peut être utile de définir un document standard de présentation des budgets comportant ces informations avant les éléments financiers.

Au-delà des grandes lignes de la figure 4.12., il faut donc organiser la construction du budget en fonction de la dépendance opérationnelle des plans d'action des différents centres de responsabilité. Par ailleurs, il ne faut pas penser la construction des budgets comme une suite de budgets des différents centres de responsabilité, mais comme une occasion de discuter entre ces centres de leurs plans d'action. Enfin, il faut mémoriser les principales hypothèses et les raisons des principaux choix qui ont été faits au cours de ces discussions. C'est le cas par exemple s'il a été décidé de limiter les ventes d'un produit et donc de fixer un objectif facile à atteindre, pour pouvoir développer un autre produit dont les perspectives et les marges semblent meilleures, en raison de contraintes de capacités de production.

Le résultat du budget est alors un ensemble cohérent de plans d'actions et de documents financiers de synthèse. Si ce dispositif ne garantit pas que les objectifs seront effectivement atteints, puisque les hypothèses des plans d'action ne sont jamais parfaitement vérifiées, il permet en revanche d'atteindre un certain niveau de coordination et donc de simplifier les décisions d'ajustement aux aléas. Par ailleurs il est l'expression du modèle de performance des différents acteurs de l'entreprise : il devrait donc faciliter la coordination des prises de décisions adaptatives, en permettant à chacun de comprendre les conséquences de ses actions sur les autres décisions et sur la performance. Cet objectif de compréhension des interactions est toutefois difficile à mettre en œuvre, en raison notamment des risques de cloisonnement associés aux systèmes d'incitations fondés sur le budget (*cf.* B et conclusion de la partie).

Déconnexion des procédures budgétaires et d'investissement

Dans de nombreuses entreprises, la construction des budgets opérationnels et le choix des investissements relèvent de deux procédures indépendantes. D'un côté, on décide des charges et des produits, de l'autre des investissements. Cette situation est probablement liée au fait que les investissements importants relèvent rarement de la seule responsabilité des *business units*, contrairement aux décisions qui se traduisent en termes de charges et de produits, car ils ont un impact fort sur la politique financière de l'entreprise et que leurs résultats ne se font sentir qu'à long terme. L'élaboration du budget des investissements est donc en général assez centralisée, au moins pour les investissements lourds. Les dossiers d'investissement sont préparés par les *business units* et font l'objet d'une approbation directe par la hiérarchie.

Si le fait de recourir à des modes de pilotage différents pour les investissements peut donc se justifier, la séparation des procédures conduit souvent à des incohérences dans les plans d'action prévus. Ainsi le budget doit-il souvent être terminé avant que les arbitrages sur les investissements soient rendus. On peut par exemple engager des plans de réduction de coûts qui étaient justifiés par des investissements qui ne seront pas autorisés. Comme nous l'avons suggéré, ces incohérences peuvent avoir des conséquences négatives sur la performance. Aussi semblerait-il souhaitable de s'assurer de la cohérence des procédures budgétaires avec le choix d'investissement même si elles relèvent de logiques et de directions différentes, afin de pouvoir garantir celle des plans d'action qui constituent le budget.

EXEMPLE

Société Chimint

Chimint est une entreprise chimique fabriquant des produits dits « intermédiaires ». Dans cette entreprise, une usine est composée d'environ dix ateliers, qui sont chacun spécialisés dans la fabrication d'un type de

produits. Il existe toutefois des possibilités de transférer des produits d'un atelier à un autre, mais en dégradant les conditions industrielles et économiques de la production. La traduction du plan de ventes en plan de production nécessite donc de faire appel à des connaissances difficiles à formaliser, d'autant plus que certains enchaînements de production sur un atelier sont dangereux. Elle ne peut donc pas résulter de l'application *automatique* d'un programme d'optimisation. Si plusieurs ateliers sont saturés, il faut faire le choix des produits que l'on souhaite vendre en priorité, sachant que l'on fait face à des combinatoires complexes. Un des moments clés de la procédure budgétaire est donc une réunion de planification de la production qui rassemble les commerciaux, les fabricants et le directeur de l'unité. Cette réunion est programmée après l'établissement d'un plan de ventes par les commerciaux et un premier travail de traduction de ce plan de ventes en programme de production. Ce dernier permet de mettre en évidence les arbitrages à rendre et les options possibles. La coordination est donc bien organisée. Mais l'accent n'est pas mis sur l'explicitation des arguments et des contraintes qui ont conduit aux arbitrages et aucun système n'est prévu pour les mémoriser. Le budget est dès lors difficile à utiliser pour le suivi des réalisations. La coordination des plans d'actions *ex post* est donc souvent mauvaise, ce qui conduit à de mauvaises performances financières.

B - Le budget comme outil d'alignement stratégique (cohérence verticale)

a) Principes

1) Alignement stratégique des plans d'action

Si la procédure budgétaire vise à garantir la coordination des plans d'actions entre eux, elle permet aussi de s'assurer que la consolidation de ces plans d'action sera conforme à l'objectif de performance global, c'est-à-dire de garantir la pertinence des plans d'action par rapport aux objectifs stratégiques (*cf.* figure 4.13.). Inversement, cet alignement suppose que les informations de terrain, parfois méconnues au niveau supérieur, soient intégrées dans les prévisions d'ensemble (coordination descendante et ascendante).

Cette cohérence est obtenue par des allers et retours entre la base et le sommet de la hiérarchie, appelés « navettes budgétaires ». Le nombre d'allers et retours est limité en raison de leur coût et des délais. Pour favoriser la créativité des responsables opérationnels, le directeur ne doit pas fixer trop de contraintes *a priori*. Cependant, il ne peut s'en abstraire totalement, car l'objectif consolidé aurait peu de chances d'être cohérent avec l'objectif global. La procédure budgétaire doit donc trouver un compromis.

Figure 4.13. – Alignement stratégique des plans d'action

Directeur d'unité opérationnelle
Objectif

Objectif a — Responsable opérationnel A
Objectif b — Responsable opérationnel B
Objectif c — Responsable opérationnel C
Objectif d — Responsable opérationnel D

↔ Alignement stratégique (cohérence des objectifs)

2) Les objectifs comme base d'incitation

Comme nous l'avons vu (section 1), les plans et leur traduction en prévisions chiffrées servent de référence pour analyser les résultats et en déduire des actions correctives ou une remise en cause des stratégies et des hypothèses (voir aussi le chapitre 5). Ce sont les objectifs de régulation et d'apprentissage. Toutefois, se limiter à ces objectifs suppose implicitement que les différents responsables opérationnels agissent spontanément dans le sens de l'intérêt de l'organisation, ce qui n'est pas garanti *a priori*.

En effet :

– il est possible que les subordonnés aient des motivations personnelles qui les conduisent à agir dans un sens qui n'est pas nécessairement celui de l'intérêt de leur supérieur et plus généralement de l'organisation[5] ;

5. Il peut s'agir d'un problème d'incitation, mais il se peut aussi qu'ils n'agissent pas dans le sens de l'intérêt de l'organisation faute d'avoir compris quel était l'objectif poursuivi.

– il est difficile de vérifier que les subordonnés ont effectivement mis en œuvre les plans d'action adaptés à la situation.

Il est donc fréquent que, pour éviter ces situations, on fixe au manager un objectif *a priori*, auquel on associe des mécanismes d'incitation (prime ou promotion si l'objectif est atteint, sanctions s'il ne l'est pas). C'est ce que l'on appelle couramment le management par objectifs (*cf.* chapitre 1).

Aussi l'établissement de prévisions n'est-il pas un exercice neutre. Il ne vise pas uniquement l'élaboration de plans d'actions cohérents, c'est aussi l'occasion d'une *négociation,* qui aura des conséquences sur les revenus ou le déroulement de la carrière des différents responsables de l'entreprise. C'est particulièrement vrai du budget, puisque son horizon annuel est également souvent celui qui est retenu pour la fixation des objectifs[6]. C'est donc un des leviers importants de la *mise sous tension* de l'organisation.

b) Considérations pratiques

La cohérence entre les plans d'action et les objectifs et la pertinence de ceux-ci est assurée en pratique par les navettes budgétaires. Compte tenu des contraintes de temps et de coût, le nombre d'allers et retours est limité. En outre, lors de la discussion des plans d'action, chaque opérationnel participe à la recherche de plans d'actions cohérents tout en ayant présent à l'esprit le fait que les idées émises pourraient être intégrées dans la négociation de son objectif.

Une première question qui se pose est donc de savoir s'il est préférable de déterminer *a priori* l'objectif à atteindre ou de laisser les acteurs annoncer l'objectif qui découle de leurs plans d'action. Pour répondre à cette question, envisageons deux types de procédures volontairement extrêmes :

– une procédure descendante (*top-down)* : les objectifs du niveau n-1 sont imposés par le niveau n de sorte que l'objectif du niveau n soit atteint si les objectifs du niveau inférieur le sont ;

6. Dans certains contextes à évolution particulièrement rapide, les objectifs peuvent être fixés à des horizons plus courts que l'année. En revanche, il est rare que des objectifs servant de support à l'évaluation des responsables soient fixés à plus d'un an. L'objectif serait alors trop éloigné et les conséquences de son atteinte pas assez tangibles pour être réellement motivantes.

– une procédure ascendante (*bottom-up)* : les objectifs du niveau n-1 découlent des plans d'action décidés à ce niveau et sont consolidés pour déterminer l'objectif du niveau n.

La procédure descendante présente l'avantage de garantir *a priori* l'alignement des plans sur l'objectif stratégique. En revanche, elle risque de conduire à la fixation d'objectifs irréalistes, c'est-à-dire qu'il sera sans doute difficile de trouver un plan d'action qui permette de les atteindre compte tenu des ressources allouées. Or, à vouloir fixer la barre trop haut, on risque de décourager les plus motivés, et d'aboutir à l'effet inverse de celui recherché sur la motivation. De plus, comme nous l'avons vu, l'établissement de plans est un moment important pour élaborer et discuter des plans d'action. Si l'objectif est imposé *a priori*, quel intérêt le responsable a-t-il à communiquer ses plans d'action ? L'imposition par le haut d'un objectif *a priori* risque donc de nuire aux objectifs de coordination et d'apprentissage de la démarche prévisionnelle.

À l'inverse, laisser les responsables réfléchir seuls à leurs plans d'action et prendre pour objectifs les résultats qui en découlent favorise la créativité et la discussion des plans d'action. En effet, le responsable a toute liberté pour imaginer le meilleur moyen de contribuer à la performance de l'organisation. De plus, il est ainsi conduit à « mettre sur la table » ses plans d'action et les raisons de ses choix, pour que l'objectif qu'il annonce apparaisse crédible et soit accepté par son supérieur. La procédure ascendante favorise donc l'atteinte des objectifs de coordination et d'apprentissage de la planification. Cependant, il peut être difficile pour un supérieur d'apprécier la pertinence des plans d'actions proposés et des projections qui en découlent. Le responsable concerné est alors tenté d'annoncer à son supérieur un objectif facile à atteindre en prétendant le contraire. Un tel objectif perdrait alors son rôle motivant. En outre, il n'est pas certain *a priori* que la consolidation des objectifs locaux soit cohérente avec l'objectif de performance global de l'organisation. Il faudra donc faire des allers et retours entre le niveau consolidé et les différents niveaux de responsabilité pour mettre en cohérence les objectifs locaux et l'objectif global. La construction de plans selon une méthode ascendante requiert ainsi plus de temps qu'avec une procédure descendante.

Les avantages et les inconvénients des deux types de procédures sont résumés par le tableau 4.14. :

Tableau 4.14. – Avantages et limites des procédures ascendante et descendante

Objectif de la procédure de planification	Procédure ascendante	Procédure descendante
Productivité de la procédure	Peut exiger de nombreuses navettes	Limite le nombre de navettes
Discussion des plans d'action (coordination, apprentissage)	Favorise la créativité et la discussion des plans d'action	L'attention est sur les objectifs au détriment des plans d'action
Motivation	Risque de fixer des objectifs trop faciles à atteindre	Risque de fixer des objectifs impossibles à atteindre

Compte tenu de ces avantages et inconvénients, la construction de plans ne peut être qu'un compromis entre les procédures descendante et ascendante. Une part descendante est nécessaire pour éviter que la procédure soit trop lourde et pour garantir que les objectifs sont effectivement motivants. Une part ascendante est nécessaire pour garantir une discussion sur les plans d'action et permettre que la procédure joue son rôle en termes de coordination et d'apprentissage. La procédure d'élaboration des plans devra donc permettre de trouver le bon compromis entre l'efficacité de la procédure, la créativité liée à la communication des plans d'action et la capacité à construire des objectifs motivants. Selon le contexte de l'entreprise, l'accent devra être plutôt mis sur les incitations, sur la coordination ou sur l'apprentissage et le compromis entre procédures descendante et ascendante sera alors différent. Par ailleurs, ce compromis peut être recherché à chaque plan ou peut être obtenu par une alternance au cours du temps de ces deux types de procédures (*cf.* exemple ci-dessous).

EXEMPLE

L'entreprise ALPHA

Le président de l'entreprise Alpha, appartenant à un secteur en pleine expansion et en cours d'ouverture à la concurrence, a décidé une année

de ne pas envoyer de lettre de cadrage aux différents responsables d'unité opérationnelles – c'est-à-dire de ne pas leur donner d'indication sur le niveau de performance qu'il lui semblait raisonnable d'attendre de leur part. Mais il leur a demandé de faire des propositions de plans d'action et d'objectifs associés. Cette procédure a eu deux effets positifs importants, compte tenu du contexte spécifique de l'entreprise :

– la possibilité d'acquérir de l'information sur les enjeux et les évolutions en cours dans les différents secteurs de l'entreprise. En raison des évolutions rapides de ces secteurs, cette information était en effet essentiellement détenue par les unités opérationnelles ;

– la possibilité de révéler les profils des différents responsables : têtes brûlées prêts à afficher un objectif inatteignable pour démontrer leur ambition ; ou frileux, se limitant aux objectifs dont l'atteinte semblait certaine au moment de l'établissement des plans.

Ces effets ont été d'autant plus sensibles que la procédure était en rupture avec les habitudes de l'entreprise.

Dans les entreprises, la procédure de construction des budgets est souvent la suivante :

– au début de la procédure, la direction générale adresse une lettre de cadrage aux différentes unités opérationnelles ;

– puis on entre dans une phase dite de « pré-budgets », au cours de laquelle les unités opérationnelles font des projets de budgets, qui sont provisoirement consolidés, puis corrigés progressivement pour assurer la cohérence des objectifs (navettes budgétaires) ;

– enfin, lorsque les pré-budgets des différents centres de responsabilité sont validés, ils sont consolidés de façon comptable pour constituer le budget de l'entreprise.

Le calendrier type est le suivant pour une entreprise clôturant ses comptes fin décembre (*cf.* figure 4.15.) :

Figure 4.15. – Calendrier type d'une procédure de construction du budget

Lettre de cadrage
Approbation des pré-budgets
Budget de l'entreprise
Pré-budgets / navettes budgétaires
Consolidation des pré-budgets
Septembre
Novembre
Décembre

Cette procédure constitue donc un compromis entre procédures ascendante et descendante. La lettre de cadrage provient de la direction générale. Elle comporte :

– des informations et des instructions, dont le but est de limiter le nombre des navettes budgétaires et/ou de garantir le caractère incitatif du budget. Selon le compromis recherché, la direction générale donnera plus ou moins d'éléments sur les performances attendues des différents responsables opérationnels, soit en termes financiers (ROI, résultat opérationnel, etc.), soit en termes opérationnels (parts de marché, productivité, etc.) ;

– des informations visant à garantir la coordination des plans d'action (indications sur les évolutions macro-économiques anticipées – croissance, taux de change, etc. –, sur les paramètres qui relèvent de décisions prises au niveau de la direction générale - augmentations de salaires, niveau des investissements, etc.).

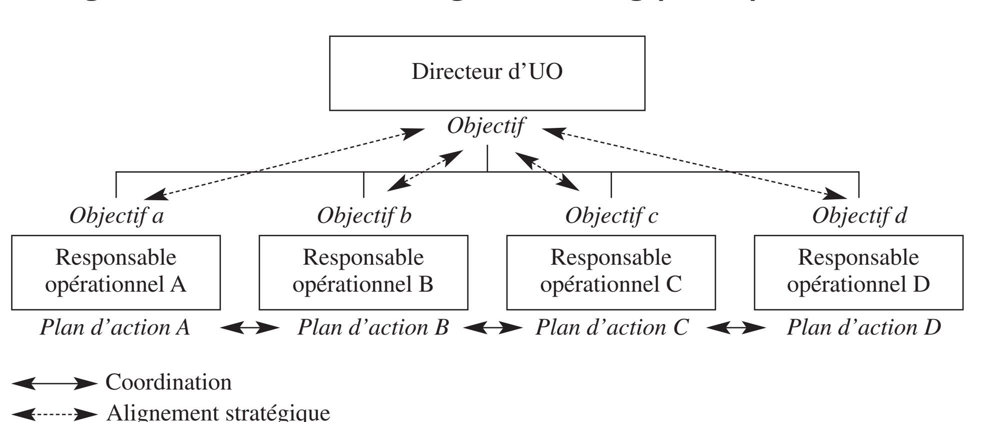
Les pré-budgets sont en fait des propositions des différents niveaux hiérarchiques de l'organisation. Ils sont la traduction en termes d'objectifs opérationnels et/ou financiers des plans d'action prévus par chaque centre de responsabilité. Ils sont corrigés progressivement, d'une part pour qu'ils soient considérés comme suffisamment réalistes, mais suffisamment ambitieux pour être stimulants (si l'on est dans un cadre de direction par objectifs), et d'autre part pour que leur consolidation soit conforme aux objectifs de performance de l'entreprise. En d'autres termes, si la consolidation des prévisions conduit à des résultats jugés insuffisants par la hiérarchie, celle-ci demande aux opérationnels de « revoir leur copie », c'est-à-dire d'adapter leurs plans d'action pour atteindre des objectifs plus ambitieux.

La phase de consolidation des pré-budgets est essentiellement technique. Elle permet d'établir les documents financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat et plan de financement) ainsi que l'ensemble des éléments financiers utiles au suivi des réalisations (coûts des produits, budgets des différents centres de responsabilité, etc.). Ces documents doivent donc être cohérents avec la production de résultats périodiques. C'est la raison pour laquelle la phase de consolidation s'appuie pratiquement systématiquement sur les systèmes comptables de l'entreprise.

C - Une difficulté : assurer en même temps la coordination, l'alignement stratégique et les incitations

L'une des principales difficultés de la procédure de construction du budget, et plus généralement de plans, est d'assurer conjointement la coordination et l'alignement stratégique des plans d'action (*cf.* figure 4.16.) tout en permettant la mise en place de systèmes d'incitation des responsables opérationnels.

Figure 4.16. – Coordination et alignement stratégique des plans d'action



Cette difficulté est supposée résolue par les navettes budgétaires, avec l'idée qu'il est possible de faire converger les plans d'actions et les objectifs en multipliant les allers et retour entre la base et le sommet de la hiérarchie. Mais, pour les grands groupes, cette hypothèse néglige le temps nécessaire à l'élaboration d'un pré-budget, qui est tel qu'en pratique les allers et retours sont peu nombreux. En effet, une véritable navette budgétaire ne peut se résumer à une simple révision des objectifs des différents niveaux hiérarchiques. Si l'on souhaite que le budget soit un réel instrument de coordination et d'apprentissage, il faut que cette révision des objectifs s'accompagne d'une révision des plans d'action (tout en maintenant la cohérence des plans d'action entre eux). Si le temps manque, on risque donc de réviser les objectifs sans réviser les plans d'action et de passer d'une réflexion sur des plans d'action à une négociation d'objectifs.

Cette difficulté est d'autant plus importante qu'en pratique, l'accent est souvent mis sur l'objectif d'alignement stratégique, c'est-à-dire sur l'établissement de prévisions financières conformes aux attentes de la hiérarchie, elle-même soumise aux exigences des actionnaires. Le risque est donc réel de mettre l'accent sur les données financières au détriment des plans d'action, et qu'en conséquence on ne puisse pas atteindre l'objectif global, même si chaque responsable opérationnel fait le maximum pour atteindre son objectif.

L'entreprise GALVIR

Chez GALVIR, entreprise du secteur automobile faisant face à une conjoncture difficile, les pré-budgets conduisaient à des résultats jugés insuffisants par la direction générale à l'issue des navettes budgétaires. Celle-ci imposa donc de relever les objectifs de vente. Mais l'entreprise ne disposait plus du temps nécessaire à la révision complète des plans d'action. Les objectifs furent donc révisés sans que les plans d'action soient adaptés. Les ventes réalisées ne furent pas conformes aux objectifs, faute notamment de moyens et de plans d'action adaptés, ce qui conduisit à des stocks trop élevés car la production avait adapté ses plans d'action pour faire face aux nouvelles prévisions de vente. Par ailleurs, le service

achat avait un objectif d'optimisation de ses prix d'achat des composants établi sur un programme de vente qui n'était pas le programme définitif. Il fut donc amené à négocier de bonnes conditions sur des composants qui furent i*n fine* peu consommés, et à l'inverse à être moins exigeant sur un composant qui représenta une part importante des consommations. Lors des réunions d'analyse des résultats, il est alors difficile de comprendre les causes des écarts de performance et de décider d'actions correctives (*cf.* chapitre 5).
Dans une entreprise de commercialisation de matériel de communication, la Direction Générale tenait à fixer des objectifs de ventes ambitieux au service commercial, afin d'assurer la croissance de la part de marché de l'entreprise. La direction financière dut négocier un emprunt avec les banques pour faire face à la croissance des ventes et du BFR. Les objectifs ayant été surestimés, l'entreprise dut payer des frais financiers beaucoup plus élevés que nécessaire.

À cette difficulté s'ajoute le fait que, dans les grands groupes, les directions générales éprouvent de plus en plus de difficultés à *challenger* les objectifs annoncés par les niveaux hiérarchiques inférieurs. En effet, ces grands groupes sont diversifiés et les membre des directions générales ne sont pas toujours passés par des postes opérationnels dans les différents métiers du groupe. Il leur est donc difficile d'apprécier les difficultés opérationnelles et d'évaluer les plans d'actions proposés. Les discussions budgétaires ne permettent alors pas d'ajuster de façon réaliste les objectifs qui ont été annoncés par les niveaux hiérarchiques inférieurs.

L'importance de ces difficultés est bien sûr proportionnelle à la taille de l'entreprise : dans une PME, il n'y a pas de navette budgétaire et la discussion des plans d'actions intègre immédiatement les objectifs globaux de l'entreprise, de façon plus informelle.

Il existe toutefois des pistes pour surmonter ces difficultés. Elles consistent :

– à assurer une meilleure cohérence entre les plans d'action et les objectifs, notamment en réduisant le temps nécessaire à la mesure des conséquences financières des plans d'action (a) ;

– à trouver des outils pour permettre à la direction de challenger les objectifs et les plans d'action qui remontent, notamment en favorisant les discussions plus riches et plus rapides avec les opérationnels de leurs prévisions (b).

a) Comment assurer une meilleure cohérence entre les plans d'action et les objectifs ?

1) Au niveau des unités opérationnelles

Aux niveaux opérationnels, une des sources de difficulté pour assurer la cohérence entre plans d'action et objectifs est le délai trop important entre les discussions sur les plans d'action et le moment où les conséquences financières sont calculées.

Les plans d'action ne sont en effet validés, comme on l'a vu, que lorsque le chiffrage financier est effectué. En général, la première version des plans d'action ne permet pas d'atteindre l'objectif fixé. Il serait alors logique de procéder à une révision des plans d'action. Mais il est difficile d'organiser une nouvelle réunion de discussion des plans d'action entre les différentes directions opérationnelles, pour deux raisons :

– le manque de temps pour terminer le budget : lorsque les révisions sont demandées par le niveau hiérarchique supérieur, il ne reste souvent que peu de temps avant la remise des budgets définitifs ;

– Le manque de disponibilité des opérationnels : il est difficile de trop les solliciter pour des réunions budgétaires alors qu'ils doivent assurer parallèlement leur travail opérationnel. C'est d'autant plus difficile que le budget est souvent perçu comme un instrument de contrôle technocratique par la hiérarchie.

Ce décalage dans le temps est d'autant plus important que la traduction financière des plans d'action consiste en une traduction comptable. Si ceci présente des avantages en matières de suivi (*cf.* chapitre 5), pour la planification, la précision du système comptable est une source de délais importants et ne devrait pas être utilisée lorsque l'on est au stade des pré-budgets.

Au niveau d'une unité opérationnelle, il est donc important de créer des outils qui permettent de limiter les délais entre la discussion des plans

d'action et l'analyse de leurs conséquences financières. Dans l'idéal, on devrait rechercher les moyens de discuter des plans d'actions en pouvant calculer immédiatement leurs conséquences financières.

EXEMPLE

Société Chimint (suite)

Dans l'entreprise Chimint présentée au paragraphe A, les budgets de vente, de production puis de l'unité opérationnelle sont établis à l'issue de la réunion de planification de la production. Les conséquences financières des arbitrages rendus au cours de cette réunion ne sont connues qu'une fois le budget de l'unité établi, c'est-à-dire 2 à 3 semaines plus tard. Le plus souvent, il est nécessaire de revoir ce budget pour qu'il soit conforme aux objectifs de la maison mère ou des actionnaires.

La logique voudrait que l'on organise une nouvelle réunion de coordination où seraient à nouveau discutés les plans d'action. En pratique, il est impossible de convoquer à nouveau les commerciaux et les producteurs. Le budget est donc révisé par la direction de l'unité opérationnelle, mais sans que la coordination des plans d'action soit à nouveau validée.

Étant donné que l'usine de production est globalement en sous-activité, mais que certains ateliers sont saturés, un des enjeux majeurs réside pourtant dans l'optimisation du couple plan de ventes / plan de production. En effet, il est important d'assurer un bon taux d'occupation des ateliers tout en répondant aux attentes du marché.

Avec la procédure budgétaire actuelle, le plan de production est établi par les producteurs sur la base du plan de ventes dans l'optique de garantir une utilisation optimale des capacités de production d'un point de vue industriel. Les arbitrages lors de la réunion entre producteurs et commerciaux sont faits sur la base de critères opérationnels à partir de l'expertise des producteurs et des commerciaux, car les conséquences sur la création de valeur (le résultat) ne sont connues que plus tard.

Du fait des délais, il est jugé trop lourd d'étudier plusieurs scénarios alternatifs. Ce sont donc les contraintes opérationnelles des vendeurs d'une

part et des producteurs de l'autre qui conditionnent les décisions, et non les objectifs économiques. Cette procédure ne permet donc pas réellement d'optimiser le couple plan de ventes / plan de production en matière de rentabilité, car cela passerait par un raisonnement conjoint sur les politiques commerciales et de production et par des ruptures avec les raisonnements classiques de chacun des experts pris séparément.

Pour permettre de telles ruptures, un levier important peut être de démontrer que ces nouvelles options peuvent être économiquement intéressantes. Pour cela, on peut envisager de réaliser un modèle qui permette de simuler la traduction en production d'un plan de ventes donné et de calculer la marge opérationnelle dégagée par ce plan.

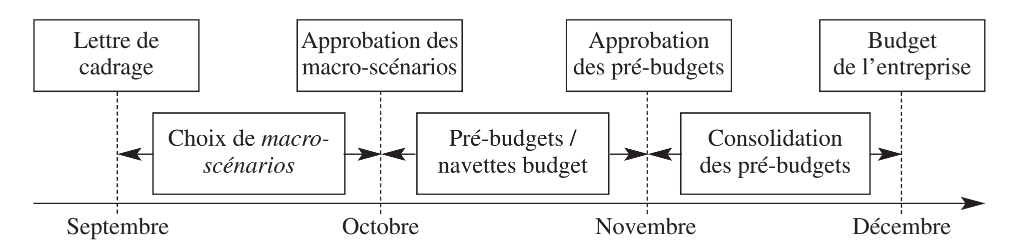
Ce modèle pourrait être réalisé sur tableur. Il intégrerait certaines données sur la production (polyvalence des ateliers, gammes de production, etc.) et des données sur les coûts. L'intérêt serait de pouvoir simuler différents scénarios en intégrant la dimension économique et de pouvoir organiser une discussion des différents acteurs autour de ces scénarios.

L'idée est donc de réaliser un modèle permettant à la fois de simuler l'impact économique des décisions en tenant compte des processus opérationnels.

Bien sûr, créer un modèle qui reproduise la procédure budgétaire n'est pas réaliste. Il faut simplifier les calculs en raisonnant sur un niveau de détail moindre dans un premier temps. Le niveau de détail des prévisions devra être choisi pour permettre la discussion des enjeux pertinents de coordination entre les ventes et la production.

La procédure serait alors la suivante : choix d'un *macro-scénario* de ventes et de production à l'aide du modèle, puis affinement de ce scénario au niveau de détail souhaitable pour l'établissement du budget par la procédure classique. La discussion de *macro-scénarios* et la création du modèle d'aide à la décision visent donc à améliorer la coordination des plans d'action pour satisfaire un objectif de création de valeur (*cf.* figure 4.17.).

Figure 4.17. – Intégration de la notion de macro-scénarios dans la procédure de construction du budget



La construction de tels outils rencontre plusieurs difficultés. En premier lieu, il est difficile de déterminer la bonne maille d'analyse, c'est-à-dire le niveau de détail auquel doivent être faites les prévisions des *macro-scénarios*. En effet, si le détail est trop important, on retrouve les problèmes de lourdeur du système comptable ; si en revanche le niveau de détail est trop faible, on ne peut pas discuter des réelles options opérationnelles et stratégiques. La recherche de la maille pertinente peut s'appuyer sur une analyse des enjeux clés de coordination. Elle se heurte aux habitudes et aux enjeux spécifiques des différents responsables opérationnels.

EXEMPLE

Société Champomy (suite)

Dans l'entreprise de Champomy (*cf.* § A), le système de planification présenté assure uniquement la coordination des plans d'action. Il ne permet pas, par exemple, de vérifier que ces plans d'action cohérents conduisent, à une rentabilité suffisante, ou d'arbitrer entre deux scénarios cohérents. Certaines pistes plus rentables proposées par un responsable opérationnel pourront même être bloquées par un autre responsable, car elles lui demanderaient un changement de politique, et donc des efforts, sans qu'il en voit le bien-fondé. Le fait de pouvoir lui montrer que le changement qui lui est demandé devrait conduire à une amélioration de la rentabilité peut aider à lever ses réticences. Ainsi a été conçu à partir d'informations comptables, notamment sur les coûts, un outil extra comptable sur tableur qui permet de calculer la marge opéra-

tionnelle dégagée par chaque plan d'action. Les réunions de coordination des plans d'action se font désormais par des discussions autour de différents scénarios dont on connaît approximativement les conséquences financières.

Pour construire cet outil, il a été décidé de retenir trois familles de produits (standard, millésimé et cuvées spéciales) et de faire les prévisions sur 30 bimestres au lieu de 5 ans (même horizon, mais plus détaillé). L'enjeu de coordination clé se trouvait en effet au niveau de la cave, c'est-à-dire du stock, en raison des durées de vieillissement.

Ce choix a été difficile à faire admettre au responsable commercial puisque ce modèle néglige par exemple la taille des bouteilles, qui constitue sur certains marchés un enjeu important. De même, le producteur aurait aimé faire apparaître la distinction brut et demi sec qui correspond à des difficultés opérationnelles sensibles au cours des années précédentes.

En second lieu, il n'est pas évident d'obtenir l'information nécessaire à la construction du modèle. En effet, cette information constitue une partie du savoir-faire des opérationnels. Ils peuvent avoir des réticences à la livrer, car elle constitue une source de pouvoir. En outre, ils peuvent craindre une utilisation centralisée de l'outil, les prévisions étant établies par le responsable de l'unité opérationnelle et son contrôleur de gestion, puis imposées aux opérationnels. Sur ce point, il convient de présenter en même temps le projet de construction de l'outil et la procédure avec laquelle il sera mis en œuvre, en insistant sur le fait qu'il s'agit d'un outil servant à favoriser les discussions entre opérationnels.

Enfin, de tels outils nécessitent de sortir du système comptable pour pouvoir raisonner sur des données économiques cohérentes avec le niveau de détail retenu, mais non exhaustives. Il y a souvent des réticences pour aller dans ce sens, car si l'on gagne en rapidité, on se prive des garanties offertes par le système comptable en terme de validité des chiffres obtenus.

Si l'on retient cette idée d'instruments de simulation de l'impact économique de différents scénarios de plans d'action cohérents, la procédure de planification à moyen terme et la procédure budgétaire pourraient être organisées sur le même principe, tout en se distinguant par des mailles d'analyse différentes correspondant à la différence d'horizon de planification. Il s'agit en fait de faire

jouer aux procédures de planification le rôle des simulations effectuées par certaines entreprises lors de séminaires bloqués (*cf.* exemple du § A).

2) Au niveau d'une holding

Au niveau d'une holding, c'est-à-dire d'une entité dont dépendent plusieurs centres de responsabilités avec des plans d'action relativement indépendants (plusieurs divisions ou unités opérationnelles se trouvant sur des marchés différents), il convient de travailler sur la rapidité des outils de consolidation des prévisions financières. En effet, l'enjeu est essentiellement la cohérence des objectifs locaux avec l'objectif global de performance. Il faut donc limiter les délais permettant de rendre des arbitrages sur les ressources allouées et les objectifs financiers affichés afin que les unités opérationnelles puissent disposer du maximum de temps pour retravailler sur les plans d'action.

b) Comment challenger les objectifs et les plans d'action

1) Préparer les réunions budgétaires par des simulations

Dans de nombreuses entreprises, les directions générales font le constat suivant : les projections financières réalisées de façon centralisée à partir d'une analyse approfondie des résultats passés et d'une extrapolation de ces résultats s'avèrent plus proches des réalisations que les prévisions obtenues à partir de la consolidation des prévisions locales. Il semble pour autant difficile d'imposer comme objectif les prévisions faites par la direction générale. En effet, d'une part ces prévisions ne s'appuient pas sur des plans d'action ; d'autre part il ne faut pas brider la motivation des opérationnels.

À un niveau plus opérationnel, il est tentant pour la direction d'une unité opérationnelle de bâtir sa stratégie à partir d'une analyse simplifiée des paramètres clés de son unité, des résultats passés, et de projections financières simplifiées issues de cette analyse. En effet, cela permet de s'affranchir des jeux de négociation sur les objectifs qui polluent les remontées d'information des niveaux inférieurs et de partir d'une vision globale et suffisamment simple que ne permet en général pas la consolidation des différents plans d'action. La stratégie et les objectifs ainsi déterminés pourront alors avoir une meilleure cohérence globale, mais il est très impro-

bable qu'il soit ensuite possible aux opérationnels de déterminer des plans d'action et des objectifs locaux cohérents avec cette vision globale.

Ces démarches montrent qu'une approche descendante de la construction des prévisions peut avoir des avantages en termes de cohérence globale, de pertinence des prévisions, de construction de la stratégie, mais permet difficilement de déployer la stratégie et les objectifs, c'est-à-dire de définir les plans d'action et les objectifs locaux.

La question qui se pose est donc bien de combiner les approches ascendante et descendante. Mais comme nous l'avons vu, la réponse habituelle en terme d'itérations (navettes budgétaires) n'est pas opérationnelle lorsque les niveaux hiérarchiques sont trop nombreux.

Une piste consiste à utiliser la démarche descendante, c'est-à-dire la détermination *a priori* du niveau de performance attendu par le niveau n+1, non pas dans une optique d'imposer un objectif au niveau n, mais dans l'optique d'améliorer l'efficacité et la pertinence du dialogue avec ce niveau, lors des réunions budgétaires, sur les plans d'actions et les objectifs qu'il propose.

L'idée est simple : il s'agit de préparer la discussion avec le niveau inférieur en se faisant une idée *a priori* des performances qu'il est possible d'atteindre et d'être capable d'intégrer rapidement les informations pertinentes qui remonteront des niveaux inférieurs pour corriger cette idée et en déduire les objectifs. Lorsque le responsable n+1 a une bonne connaissance des métiers du niveau n, il n'est pas nécessaire de formaliser cette préparation. Mais, de plus en plus souvent, pour les raisons évoquées plus haut, la connaissance *a priori* n'est plus suffisante et il devient nécessaire de formaliser cette étape.

EXEMPLE

L'entreprise SILVUS

Chez SILVUS, société industrielle opérant dans le secteur des produits de commodité, cette formalisation s'est traduite au niveau d'une branche (*business unit*) par l'élaboration d'un modèle (sur Excel) qui donne :

– une vision analytique simplifiée des résultats : par unité opérationnelle

et avec une gamme simplifiée de produits (un produit de base, l'ensemble des produits dérivés, l'ensemble des services rendus) ;

– une analyse simplifiée de l'impact de quelques facteurs clés sur les résultats (impact des prix des matières sur les coûts, analyse coût fixe / coût variable, impact des parts de marché et de facteurs externes clés sur les prix de vente...).

À partir d'une analyse du passé et de prévisions sur les facteurs clés, le modèle permet de calculer les résultats prévisionnels. La pertinence du modèle peut être validée sur les résultats passés.

Lors de la procédure de planification, ce modèle est utilisé de la façon suivante. Pendant que les différentes UO préparent leurs prévisions, la branche fait des simulations. Les prévisions des UO sont transmises à la branche dix jours avant la réunion de discussion des prévisions. La branche intègre alors les informations transmises par les UO qui correspondent à des anticipations différentes sur certains facteurs clés, afin de faire une simulation des prévisions de l'UO et des prévisions consolidées de la branche. À ce stade, il s'agit de souligner les écarts, les incompréhensions et de pouvoir anticiper les ajustements à demander. Ces écarts et ces incompréhensions forment le cœur des discussions lors de la réunion. De l'avis des managers de cette branche, la création de ce modèle Excel a permis d'enrichir la discussion du plan et d'avoir une meilleure articulation entre les plans d'action et les objectifs. En outre, elle a conduit à renforcer les capacités d'apport stratégique de la direction de la branche aux unités opérationnelles tout en renforçant la capacité des opérationnels à définir des plans d'action en accord avec les orientations stratégiques.

2) Le cas des services fonctionnels ou lorsque l'impact des plans d'action sur la performance est difficile à évaluer

Il reste qu'il n'est pas toujours facile de mesurer l'impact des plans d'action sur les performances. C'est le cas notamment pour les services fonctionnels comme la recherche et développement, les services RH, etc.

La formation a fait l'objet d'un cas soumis à des responsables des ressources humaines de différents groupes publié dans la *Harvard Business Review*

(Kesner, 2003). Ce cas met en scène la directrice des ressources humaines d'un groupe pharmaceutique qui propose dans son budget un nouveau programme de formation pour le développement des capacités de leadership des dirigeants, qu'elle vient de concevoir. Ce programme est remis en cause par la décision du directeur général de réduire de 75 % son budget de formation continue en raison de la baisse récente du chiffre d'affaires et des difficultés financières qui en découlent. Le directeur général souligne la difficulté d'engager de telles dépenses en l'absence de ROI explicite. La directrice des ressources humaines a 48 heures pour apporter à son directeur général des éléments significatifs.

Les enseignements de ce cas et des conseils donnés par les spécialistes sont les suivants :

– il est important de faire l'effort d'expliciter l'impact des plans d'action envisagés sur la performance. Dans le cas de la formation, cela nécessite de montrer en quoi la formation permettra aux équipes de mettre en œuvre plus rapidement la stratégie du groupe ;

– même lorsque cet effort est réalisé, le choix des plans d'action relève en partie d'un pari : les spécialistes recommandent de convaincre le PDG qu'il a besoin d'une équipe dont le leadership est supérieur à celui des concurrents et que la formation est un levier pour cela. En effet, il n'est pas possible de mesurer un véritable ROI financier de la formation[7]. On ne peut donc pas appliquer les méthodes recommandées dans cette partie. De la même façon, pour la R&D certains auteurs plaident pour « gérer la R&D comme un défi » (Ponssard 1993) ;

– ces paris peuvent être encadrés par des références externes (niveau de dépense de formation, de R&D… d'entreprises comparables ou de concurrents) : il ne s'agit pas de copier les comportements des autres entreprises, mais de raisonner par écart en justifiant ces écarts.

Dans ce chapitre, nous avons tenté de présenter de façon la plus exhaustive possible les différents enjeux auxquels la démarche prévisionnelle

7. Bien que certains tenants de la mesure aillent loin dans cette direction, par exemple en mesurant l'impact sur les ventes d'une formation des vendeurs (en comparant l'évolution des ventes d'un groupe de vendeurs ayant suivi la formation par rapport à l'évolution moyenne). Mais de telles évaluations sont de plus en plus difficile lorsque l'on s'éloigne des niveaux opérationnels.

vise à répondre. Nous avons détaillé les objectifs de la procédure de construction des plans, montré comment elle pouvait être définie pour atteindre ces objectifs et les difficultés liées aux antagonismes possibles entre ces objectifs. Dans le chapitre suivant, nous présentons les principes et les procédures d'analyse des réalisations à partir de ces plans.

Bibliographie

Barrett E., Fraser L.-B., Conflicting Roles in Budgeting for Operations, *Harvard Business Review,* July-August, 1978, pp. 137-146.

Johnson G., Sholes K. (2002), *Exploring Corporate Strategy,* Harlow, Financial Times Prentice Hall.

Kesner I.-F., Leadership Development : Perk or Priority ?, *Harvard Business Review,* May, 2003.

Ponssard J.-P. (1993), Gérer la recherche et développement comme un défi : quel rôle pour la planification, *Cahier d'économie et de sociologie rurales,* 28, pp. 72-90.

Samuelson L.-A., Discrepancies Between the Roles of Budgeting, *Accounting, Organizations and Society,* 11(1), 1986, pp. 35-45

Sekine K., Arai K., *Kaizen for quick changeover : going beyond Smed,* Productivity Press, 1992

EXERCICES

Quizz

	Vrai	Faux
1. L'objectif du budget est de fixer les objectifs de chaque responsable	❐	❐
2. La démarche prévisionnelle n'est pertinente que pour des organisations ayant une taille suffisante	❐	❐
3. Compte tenu de la rapidité des évolutions du monde d'aujourd'hui, il est inutile de faire des prévisions à plus de 3 ans	❐	❐
4. Un budget comporte des prévisions opérationnelles et financières	❐	❐

Questions

1. Pourquoi les responsables opérationnels ne dévoilent-ils pas spontanément leurs plans d'action et les justifications de ces plans d'action ?
2. Comment peut-on différencier planification et prévision ?
3. Pourquoi la croissance des incertitudes peut-elle justifier un renforcement des instruments de prévision ? En quoi rend-elle la construction des prévisions plus difficile ?
4. Pour quelles raisons la direction générale adresse-t-elle une lettre de cadrage aux opérationnels en début de budget ?

Exercice

Considérons l'entreprise Chimint prise comme exemple dans ce chapitre. L'un des ateliers de l'usine est à l'arrêt depuis plusieurs mois à la suite du non renouvellement d'un contrat commercial important. À l'occasion du budget, le directeur de division suggère de réfléchir à la possibilité d'adopter une politique de prix agressive sur la gamme de produit fabriquée sur cet atelier. Sachant que cette politique permettra au mieux

d'utiliser 40 % des capacités de l'atelier la première année, que les coûts fixes représentent 50 % du coût direct des produits dans les ateliers chargés à 100 %, que les marges sur coûts directs habituelles sont de 30 %, qu'une part de la rémunération des commerciaux est proportionnelle à la marge sur coûts directs réalisée sur les produits dont ils sont responsables.

1. Pourquoi le responsable commercial de cette ligne de produit freine-t-il cette réflexion ?
2. Quels autres moyens suggérez-vous pour favoriser de telles réflexions ?

Éléments de correction

Quizz

1. Faux : nombreux autres objectifs.
2. Faux : même un entrepreneur individuel a recours à une démarche prévisionnelle (simplifiée) pour remplir les fonctions décrites dans la section 1. Certains objectifs de la démarche prévisionnels ne sont pertinents que si la taille est suffisante (coordination, incitation, etc.). Les procédures seront donc différentes selon la taille.
3. Faux : ce n'est pas parce que les prévisions ne sont pas fiables qu'elles sont inutiles. En revanche, il faut adapter le degré de détail des prévisions à l'incertitude.
4. Vrai : le budget ne doit pas se limiter aux prévisions financières.

Questions

1. Car l'information est une source de pouvoir ; car ils peuvent penser pouvoir négocier des objectifs plus faciles à atteindre s'ils n'expliquent pas leurs plans d'action ; car ils peuvent penser pouvoir plus facilement justifier *ex post* une performance inférieure à l'objectif s'ils n'expliquent pas leurs plans d'action *ex ante*.
2. La planification est la démarche qui permet d'élaborer un plan, c'est-à-dire un ensemble de plans d'actions qui doivent permettre d'améliorer la performance et d'atteindre les objectifs stratégiques. Les

conséquences de ces plans d'action sont ensuite traduites en prévisions, c'est-à-dire un ensemble d'éléments chiffrés à l'horizon du plan.

3. La croissance des incertitudes augmente les besoins d'apprentissage et de coordination. Les instruments de prévision peuvent aider à répondre à ces besoins. La construction des prévisions est plus difficile car le risque est plus fort que les prévisions n'aient qu'un lien faible avec ce qui se passera réellement.
4. La lettre de cadrage vise à éviter que les plans d'action proposés conduisent à une performance trop éloignée de l'objectif et donc à limiter le nombre de navettes budgétaires.

Exercice

1. Si une seule gamme de produit est fabriquée sur l'atelier, elle supportera l'ensemble des coûts fixes de cet atelier. Si le taux d'utilisation est de 40 %, la marge sur coût direct sera négative (– 22,5 %). La politique suggérée conduirait donc à une baisse de rémunération du responsable commercial.
2. Il faut que la performance du responsable d'une ligne de produit soit indépendante de ce qui se passe sur les autres produits. Mais il faut aussi disposer de mesures globales de la performance sur l'ensemble des produits, par exemple en mesurant la marge sur coûts spécifiques globale de l'usine et en soustrayant les coûts indirects, afin de mettre en évidence l'impact sur la rentabilité d'une nouvelle politique commerciale.

CHAPITRE 5

Le suivi et l'analyse de la performance réalisée

Ce qu'il faut retenir

- L'analyse de la performance repose sur l'identification et l'analyse des écarts entre le planifié et le réalisé. L'enjeu, du point de vue du processus de contrôle, est de générer de la réactivité.
- À partir d'un diagnostic des causes des écarts, cette analyse conduit à la détermination de plans d'action ou de décisions correctives (régulation). À moyen terme, elle permet aussi d'ajuster ou de remettre en cause la stratégie (apprentissage)
- Cette analyse est structurée par le système d'indicateurs qui traduit le modèle de performance retenu. On distingue deux types de modèles : le modèle comptable et les tableaux de bord.
- Le suivi budgétaire, qui repose sur le modèle comptable, conduit à l'identification de quatre causes d'écarts (activité, composition des ventes, rendements, prix). Il est lourd et peu orienté vers la prise de décision.
- Le suivi de la performance à partir de tableaux de bord donne une analyse plus riche et plus opérationnelle de la performance. Il est plus réactif et mieux orienté vers la prise de décision.
- Dans tous les cas, l'analyse des écarts ne sera que le déclencheur de la recherche de causes. Les procédures et l'animation de la démarche diagnostic sont donc tout aussi essentielles.
- L'analyse de la performance sert également à évaluer la performance des individus. Cela peut conduire à des difficultés pour obte-

nir l'information pertinente permettant de trouver les causes de l'écart. En outre, cela nécessite d'articuler le modèle de performance avec le réseau des responsabilités.

- L'articulation des procédures d'analyse locales (autocontrôle) et de reporting constitue un enjeu pour la pertinence de l'analyse de la performance.

Introduction

Ce chapitre a pour objectif de présenter les principes généraux qui organisent la démarche de suivi et d'analyse des résultats, la façon dont ceux-ci se déclinent au niveau des différents outils existants (suivi budgétaire, tableaux de bord), et les procédures et modalités d'animation d'une telle démarche.

Comme nous l'avons vu, l'enjeu managérial de l'analyse des performance est de permettre la réactivité et l'apprentissage (*cf.* figure 1.2. du chapitre 1). Or, dans certaines entreprises, la mise en évidence d'un écart par rapport à l'objectif ne déclenche que des comportements de justification et d'explications sans fin plutôt que des plans d'action. Ce chapitre vise à donner les clés pour éviter de tels dysfonctionnements.

Comme dans le chapitre précédent, nous dégagerons dans un premier temps les principes de suivi, sans prendre en compte les difficultés spécifiques liées à l'existence d'une organisation (section 1). Nous présenterons dans cette section deux grands types de suivi : le suivi budgétaire, fondé sur le modèle comptable, et le suivi fondé sur des tableaux de bord. Nous étudierons ensuite l'impact de l'organisation, c'est-à-dire de l'existence d'entités décentralisées, sur le suivi (section 2).

Section 1. Principes et outils du suivi de la performance réalisée

A - Les objectifs et principes communs du suivi des performances

Le suivi des performances repose sur une mesure d'écarts par rapports aux objectifs et éventuellement aux années antérieures. Cette mesure

d'écarts servira de support à un diagnostic des causes d'écarts qui permettra de déboucher sur des décisions correctives, voire une remise en cause de la stratégie.

Comme nous l'avons vu au chapitre 4, le fait de disposer de prévisions et d'objectifs permet de limiter le champ de l'analyse et donc d'en améliorer l'efficacité : les prévisions constituent un niveau fin de modélisation de la performance qui prend en compte les hypothèses spécifiques faites lors de l'établissement de ces prévisions. C'est par rapport à ce modèle que la performance réalisée sera appréciée.

Les écarts entre prévision et réalisation peuvent alors servir d'alerte. Ainsi, l'observation d'un résultat trimestriel d'une division significativement inférieur aux prévisions doit déclencher une réaction de la part de la direction de cette division et, le cas échéant, de la direction générale.

Mais pour que cette réaction soit pertinente, il faut, dans un premier temps, comprendre ce qui s'est passé en recherchant les causes des écarts, afin d'être en mesure d'imaginer des solutions adaptées. Compte tenu des contraintes de temps, il n'est pas possible de faire un audit *ad hoc* pour analyser les causes de l'écart de performance globale. Il est donc nécessaire de disposer d'une première décomposition de l'écart global en écarts élémentaires.

Cette décomposition des écarts se fera en suivant les indicateurs retenus pour mesurer la performance et qui ont été utilisés pour traduire le plan en objectifs quantifiés (*cf.* chapitre 4). Ces indicateurs constituent le modèle qui va structurer la recherche des causes.

Le modèle le plus élémentaire est celui de la comptabilité financière. L'utiliser revient à faire des prévisions par lignes du compte de résultat et à mesurer les écarts sur ces différentes lignes, soit en valeur absolue, soit en pourcentage, soit encore en faisant apparaître les écarts significatifs, c'est-à-dire supérieurs à un seuil déterminé à l'avance (*cf.* tableau 5.1.).

Tableau 5.1. – Analyse des écarts dans le cadre de la comptabilité financière

	Prévu	**Réalisé**	***Écart en valeur (1)***	***Écart en %***	***Écart significatif***
CA	168 000	148 675	*–19 325*	*–11,5 %*	*OUI*
Matières	40 400	40 954	*–554*	*+1,4 %*	*NON*
Salaires et charges	80 600	73 200	*+7 400*	*–9,2 %*	*OUI*
Dot. Amortissement	10 020	9 060	*+60*	*–9,6 %*	*OUI*
Autres charges d'exploitation	13 020	13 835	*–815*	*+6,3 %*	*OUI*
Résultat d'exploitation	23 960	11 629	*–12 331*	*–51,5 %*	*OUI*

(1) Par convention, nous avons attribué un signe (+) à tout écart favorable (i.e. dont l'impact sur le résultat est positif) et (–) à tout écart défavorable (i.e. dont l'impact sur le résultat est négatif).

Ce modèle est très limité et il est le plus souvent nécessaire d'avoir recours à des modèles plus élaborés comme le modèle dit « comptable » qui repose sur la comptabilité enrichie de quelques paramètres extra-comptables (§ B), ou le modèle de type « tableau de bord » (§ C).

Quel que soit le modèle, la compréhension des causes réelles de l'écart de performance globale nécessite d'interpréter les écarts élémentaires. L'interprétation repose le plus souvent sur une réflexion collective organisée. La démarche de diagnostic collective est bien sûr structurée par les éléments quantitatifs mesurés dans le modèle, mais elle peut nécessiter des analyses *ad hoc :* il s'agit de faire « parler » des chiffres qui ne livrent pas directement le diagnostic. La démarche est donc de nature essentiellement managériale et non technique ; l'animation du processus de diagnostic revêt donc une importance primordiale. Ainsi, un écart sur la consommation d'une matière première peut être lié à des variations du cours de cette matière, de rendement en production ou encore à des variations de prix parce que les quantités achetées sont différentes de celles prévues en raison d'écarts sur les ventes.

Au delà de la prise de décision corrective, ce diagnostic doit servir à alimenter la réflexion sur le modèle de performance lui-même (boucle d'apprentissage). Il s'agit de détecter dans les résultats réels les éléments qui conduiraient à remettre en cause les hypothèses sur lesquelles est bâti le modèle de la performance. Au premier niveau, il s'agit de s'interroger sur

les hypothèses des prévisions ; au deuxième niveau sur le modèle de performance lui-même, c'est-à-dire la stratégie. Ainsi, si la réorientation de la gamme de produit vers des produits à forte valeur ajoutée ne donne pas les résultats financiers escomptés, on peut envisager de redéfinir les actions commerciales qui accompagnent cette réorientation ou, de façon plus radicale, la remettre en cause pour se recentrer sur les produits plus standards.

Dans les parties suivantes, nous détaillerons l'application de ces principes au travers de deux types de modèles de performance différents. Grâce à ces deux exemples, nous tenterons en outre de montrer l'impact du modèle de performance sur le processus d'analyse de la performance. Dans la dernière partie, nous irons au-delà de la présentation des écarts, pour illustrer la question de la démarche de diagnostic à partir des écarts constatés.

B - Le suivi des résultats avec le modèle comptable

a) Le modèle de mesure utilisé

En France, jusqu'à récemment, le plan comptable définissait un modèle d'analyse des performances. Ce modèle est souvent associé au terme de « suivi budgétaire ». Il en existe des variantes différentes dans les pays anglo-saxons. Ces différents modèles sont proches dans leur esprit. Notre objectif étant plus de comparer les modèles de type comptable avec d'autres modèles radicalement différents, nous nous contenterons dans cet ouvrage de présenter une version simplifiée du modèle comptable.

Le modèle comptable vise à analyser l'écart de résultat, c'est-à-dire la différence entre le résultat net réel et le résultat net prévu. Il cherche à décomposer l'écart de résultat global en sous-écarts dont la somme est égale à l'écart de résultat global.

Il repose sur quatre causes majeures d'écart :

– le volume global d'activité (V) ;

– la répartition de cette activité entre les différents produits, c'est-à-dire la composition des ventes également appelé *mix* (M) ;

– les rendements (R) ;

– et les prix unitaires (P).

Par exemple, un écart de consommation de matière entre le prévu et le réalisé pourra être expliqué par :

– un écart dans le volume global des ventes (V) ;

– un écart de composition de ces ventes (M) qui compare une situation dans laquelle les ventes de chaque produit seraient le pourcentage prévu de ce produit appliqué aux ventes totales réelles d'une part et la situation de vente réelle d'autre part. La somme de ces écarts conduit à l'écart de ventes par produit ;

– un écart de rendement matière (R), lié à la différence entre les consommations unitaires prévues et réelles à volume d'activité et mix identiques ;

– un écart de prix (P), lié à la différence entre les prix d'achat de la matière prévu et réalisé.

L'écart global sur résultat est affecté par ces quatre types d'écarts et l'objectif de la démarche est de mettre en évidence la part spécifique de chacun d'entre eux.

Si l'on note V_R, M_R, R_R et P_R les données réelles et V_S, M_S, R_S et P_S les données prévues (standards), une approche classique pour décomposer l'écart global (différence entre budget et réalisé) en quatre sous-écarts repose sur le remplacement de la valeur prévue par la valeur réelle successivement pour chacun des paramètres. Les comptes de résultat obtenus sont appelés « budget flexibles » (*cf.* figure 5.2.).

Figure 5.2. – Décomposition classique de l'écart entre budget et réalisé

	$V_S \times M_S \times R_S \times P_S$	Budget (B)
Écart d'activité = B – BFar		
	$V_R \times M_S \times R_S \times P_S$	Budget flexible sur activité réelle (BFar)
Écart de composition des ventes = BFar – BFamr		
	$V_R \times M_R \times R_S \times P_S$	Budget flexible sur activité et mix réels (BFamr)
Écart de rendement = BFamr – BFcr		
	$V_R \times M_R \times R_R \times P_S$	Budget flexible sur consommations réelles (BFcr)
Écart de prix = BFcr – R		
	$V_R \times M_R \times R_R \times P_R$	Réalisé (R)

b) L'application du modèle

Nous illustrerons l'application de ce modèle au travers de l'exemple d'une entreprise dont la gamme comporte deux modèles, P1 et P2.

Les données sont les suivantes :

Tableau 5.3. – Quantités et prix de vente

	Ventes (nb unités)		Prix unitaire (€/u)		CA (€)	
	Prévues	Réalisées	Prévu	Réel	Prévu	Réalisé
P1	1 200	800	80	78	96 000	62 400
P2	800	1 015	90	85	72 000	86 275
Total	2 000	1 815			168 000	148 675

Tableau 5.4. – Consommations de matières premières

	MP/unité (en kg/unité)		Coût/kg (€/kg)		Coût/unité (€/unité)		Coût total (€)	
	Prévues	Réalisées	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé
P1	3,0	3,1	5	5,5	15,0	17,1	18 000	13 640
P2	4,0	3,9	7	6,9	28,0	26,9	22 400	27 313
Total							40 400	40 953

Tableau 5.5. – Atelier montage : heures de MOD

	MOD/unité (en h/unité)		Coût/h (€/h)		Coût/unité (€/unité)		Coût total (€)	
	Prévues	Réalisées	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé
P1	5,0	4,8	8,0	8,1	40,0	38,9	48 000	31 104
P2	3,5	3,7	8,0	8,1	28,0	30,0	22 400	30 419
Total							70 400	61 523

Les autres charges de production sont des charges indirectes. Elles sont regroupées dans un centre l'analyse dont l'unité d'œuvre est l'heure machine.

Tableau 5.6. – Charges indirectes de production

	Heures machines/unité		Coût/h (€/h)		Coût/unité (€/unité)		Coût total (€)	
	Prévues	Réalisées	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé	Prévu	Réalisé
P1	3,4	3,5	3	3,1	10,2	10,85	12 240	8 680
P2	4,5	4,7	3	3,1	13,5	14,57	10 800	14 788
Total							23 040	23 468

Aucune unité d'œuvre pertinente n'a été retenue pour les charges de structure.

Tableau 5.7. – Charges de structure

	Prévues (€)	Réalisées (€)
Charges de structure	10 200	11 100

1) Chiffre d'affaires

L'écart de chiffre d'affaires peut être décomposé en écart sur volume, mix et prix (la notion de rendement n'a pas de sens pour le chiffre d'affaires.

Pour le produit P1, on a :

V_S	V_R	M_S	M_R	P_S	P_R
2 000	1 815	1 200/2 000 = 60 %	800/1 815 = 44,1 %	80	78

M_S = 60 % signifie que les prévisions anticipent que 60 % des ventes totales en volume devraient être réalisées sur le produit P1.

D'où les différents budgets flexibles suivants :

	(B) $V_S \times M_S \times P_S$	(BFar) $V_R \times M_S \times P_S$	(BFamr) $V_R \times M_R \times P_S$	(R) $V_R \times M_R \times P_R$
P1	2000 × 60 % × 80 = 96 000	1 815 × 60 % × 80 = 87 120	1 815 × 44,1 % × 80 = 64 000	1 815 × 44,1 % × 78 = 62 400

En appliquant la même démarche à P2 et en calculant les écarts entre les différents budgets flexibles, on obtient la décomposition de l'écart de chiffre d'affaires suivante :

	Écart global : **R - B**	(B) $V_SM_SP_S$	*Écart sur activité BFar - B*	(BFar) $V_RM_SP_S$	*Écart sur mix : Famr - BFar*	(BFamr) $V_RM_RP_S$	*Écart sur prix R - BFamr*	*(R)* $V_RM_RP_R$
P1	*–33 600*	96 000	*–8 880*	87 120	*–23 120*	64 000	*–1 600*	62 400
P2	*14 275*	72 000	*–6 660*	65 340	*26 010*	91 350	*–5 075*	86 275
Total	***–19 325***	168 000	***–15 540***	152 460	***2 890***	155 350	***–6 675***	148 675

L'écart global de chiffre d'affaires, d'environ 19 K€ est dû à un volume global de vente plus faible que prévu (≈ 15 K€), légèrement compensé par une composition des ventes dans laquelle le poids du produit le plus cher est plus important que prévu (≈ 3 K€) et des prix de vente inférieurs aux prévisions (≈ 7 K€).

2) Charges directes

Le principe de décomposition des écarts est le même pour toutes les charges directes. Nous l'illustrerons par l'exemple des matières premières du produit P2. Les données sont les suivantes :

V_S	V_R	M_S	M_R	R_S	R_R	P_S	P_R
2 000	1 815	800/2 000 = 40 %	1 015/1 815 = 55,9 %	4,0	3,9	7,0	6,9

Notons que pour les charges, le facteur P renvoie plus à un coût unitaire qu'à un prix unitaire.

Les différents budgets flexibles sont donc les suivants :

	$V_S \times M_S \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_S \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_R \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_R \times P_R$
P2	2 000 × 40 % × 4,0 × 7,0 = 22 400	1 815 × 40 % × 4,0 × 7,0 = 20 328	1 815 × 55,9 % × 4 × 7,0 = 28 420	1 815 × 55,9 % × 3,9 × 7,0 = 27 710	1 815 × 55,9 % × 3,9 × 6,9 = 27 313

En appliquant la même démarche à P1 et en calculant les écarts, on obtient la décomposition de l'écart de consommation matière suivante.

	Écart global	$V_S M_S R_S P_S$	*Écart sur activité*	$V_R M_S R_S P_S$	*Écart sur mix*	$V_R M_R R_S P_S$	*Écart sur rendement*	$V_R M_R R_R P_S$	*Écart sur prix*	$V_R M_R R_R P_R$
P1	4 360	18 000	*1 665*	16 335	*4 335*	12 000	*–400*	12 400	*–1 240*	13 640
P2	–4 914	22 400	*2 072*	20 328	*–8 092*	28 420	*711*	27 710	*396*	27 314
Total	–554	40 400	*3 737*	36 663	*–3 757*	40 420	*311*	40 110	*–844*	40 954

L'écart global de consommation matière est défavorable de 554 €. Il résulte d'un écart favorable de 4 360 € sur le produit P1 et d'un écart défavorable de 4 914 € sur le produit P2. Par ailleurs, il est lié à :

– un écart favorable sur l'activité globale, car le niveau de vente plus faible se traduit par des consommations matières elles aussi plus faibles, compensé par l'écart défavorable sur le mix, qui est lié au fait que les ventes ont été relativement plus importantes sur le produit qui consomme le plus de matières ;

– un écart favorable sur les rendements de 311 €, qui signifie que les rendements ont été meilleurs que prévus et que l'impact financier de cette amélioration est de 311 € ;

– un écart sur prix défavorable de 844 €, qui signifie que les matières ont été achetées à un prix unitaire supérieur au prix prévu, et que l'impact global de cet écart sur le résultat est négatif de 844 €.

Le résultat de cette démarche pour la main d'œuvre directe est donné dans le tableau de synthèse.

3) Charges indirectes

La démarche est la même que pour les charges directes. Soulignons toutefois que le facteur P correspond ici au coût de l'unité d'œuvre. Il comporte des charges indirectes et qui ne sont donc réellement variables par rapport à cette unité d'œuvre que si la comptabilité de gestion est précise et pertinente.

On obtient les différents budgets flexibles suivants :

	$V_S \times M_S \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_S \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_S \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_R \times P_S$	$V_R \times M_R \times R_R \times P_R$
P2	2 000 × 40 % × 4,5 × 3,0 = 10 800	1 815 × 40 % × 4,5 × 3,0 = 9 801	1 815 × 55,9 % × 4,5 × 3,0 = 13 703	1 815 × 55,9 % × 4,7 × 3,0 = 14 312	1 815 × 55,9 % × 4,7 × 3,1 = 14 789

En appliquant la même démarche à P1 et en calculant les écarts, on obtient la décomposition de l'écart de charges indirectes suivantes :

	Écart global	$V_S M_S R_S P_S$	*Écart sur activité*	$V_R M_S R_S P_S$	*Écart sur mix*	$V_R M_R R_S P_S$	*Écart sur rendement*	$V_R M_R R_R P_S$	*Écart sur prix*	$V_R M_R R_R P_R$
P1	3 560	12 240	*1 132*	11 108	*2 948*	8 160	*–240*	8 400	*–280*	8 680
P2	–3 989	10 800	*999*	9 801	*–3 902*	13 703	*–609*	14 312	*–477*	14 789
Total	–429	23 040	*2 131*	20 909	*–954*	21 863	*–849*	22 712	*–757*	23 469

L'écart global de charges indirectes est défavorable de 429 €. Il résulte d'un écart favorable de 3 560 € sur le produit P1 et d'un écart défavorable de 3 989 € sur le produit P2. Par ailleurs, il est lié à :

– un écart favorable sur l'activité globale de 2 131 €, qui signifie que l'activité ayant été moindre que prévu, les charges indirectes (si le mix avait été celui prévu) auraient dû être inférieures de 2 131 € aux prévisions ;

– partiellement compensé par un écart défavorable sur le mix de 954 €, qui signifie que si le volume de ventes globales réalisées avait été celui prévu, la modification du mix de ventes par rapport aux prévisions aurait dû conduire à une augmentation des charges indirectes de 954 €. En effet, les ventes comportent une part plus importante du produit P2 qui induit des charges indirectes unitaires plus importantes ;

– un écart défavorable sur les rendements de 849 €, qui signifie que le nombre d'heures machines par unité de produit a été plus important que prévu et que l'impact financier de cette amélioration est de 849 € ;

– un écart sur prix défavorable de 757 €, qui signifie que le coût de l'unité d'œuvre (heure machine) a été plus élevé que prévu, et que l'impact global de cet écart sur le résultat est négatif de 757 €.

4) Charges de structure

Aucune unité d'œuvre n'ayant été définie pour les charges de structure, il n'est pas pertinent de les inclure dans une analyse dans laquelle des notions d'activité et de rendement seraient mobilisées.

5) Synthèse

Si l'on regroupe les résultats dans un tableau unique, on obtient les résultats suivants :

Tableau 5.8. – Analyse des écarts sur la base d'une modélisation comptable de la performance

	Écart global	$V_SM_SR_SP_S$	*Écart sur activité*	$V_RM_SR_SP_S$	*Écart sur mix*	$V_RM_RR_SP_S$	*Écart sur rendement*	$V_RM_RR_RP_S$	*Écart sur prix*	$V_RM_RR_RP_R$
P1										
CA	**–33 600**	96 000	*–8 880*	87 120	*–23 120*	64 000			*–1 600*	62 400
MP	**4 360**	18 000	*1 665*	16 335	*4 335*	12 000	*–400*	12 400	*–1 240*	13 640
MOD	**16 896**	48 000	*4 440*	43 560	*11 560*	32 000	*1 280*	30 720	*–384*	31 104
CI	**3 560**	12 240	*1 132*	11 108	*2 948*	8 160	*–240*	8 400	*–280*	8 680
Marge	**–8 874**	17 760	*–1 643*	16 117	*–4 277*	11 840	*640*		*–3 504*	8 976
P2										
CA	**14 275**	72 000	*–6 660*	65 340	*26 010*	91 350			*–5 075*	86 275
MP	**–4 914**	22 400	*2 072*	20 328	*–8 092*	28 420	*711*	27 710	*396*	27 314
MOD	**–8 020**	22 400	*2 072*	20 328	*–8 092*	28 420	*–1 624*	30 044	*–376*	30 420
CI	**–3 989**	10 800	*999*	9 801	*–3 902*	13 703	*–609*	14 312	*–477*	14 789
Marge	**–2 647**	16 400	*–1 517*	14 883	*5 925*	20 808	*–1 523*		*–5 532*	13 753
Total										
CA	**–19 325**	168 000	*–15 540*	152 460	*2 890*	155 350			*–6 675*	148 675
MP	**–554**	40 400	*3 737*	36 663	*–3 757*	40 420	*311*	40 110	*–844*	40 954
MOD	**8 876**	70 400	*6 512*	63 888	*3 468*	60 420	*–344*	60 764	*–760*	61 524
CI	**–429**	23 040	*2 131*	20 909	*–954*	21 863	*–849*	22 712	*–757*	23 469
Marge	**–11 431**	34 160	*–3 160*	31 000	*1 647*	32 648	*–883*		*–9 036*	22 729
Struc.	**–900**	10 200								11 100
Résult	**–12 331**	23 960								11 629

On constate donc que les principales causes de l'écart de résultat sont :

– l'écart de prix (≈ –9 K€), principalement lié à l'écart de prix de vente (≈ –7 K€), mais aussi, dans une moindre mesure, à l'écart de coût de l'ensemble des facteurs ;

– le volume d'activité moindre que prévu (impact sur le résultat : ≈ –3 K€), mais compensé par une composition différente des ventes avec une plus grande proportion du produit à plus forte marge ;

– des rendements plus faibles que prévus (≈ –1 K€) sauf pour les matières (≈ +0,3 K€) ;

– des charges de structure plus élevées que prévues (≈ 1 K€).

c) Discussion

Le modèle comptable retient le résultat comme mesure de la performance globale. Il vise à décomposer l'écart de résultat en sous-écarts dont la somme est égale à l'écart de résultat. Une telle décomposition présente l'avantage de pouvoir vérifier les calculs et le caractère systématique de la démarche donne le sentiment que l'on n'a pas oublié de causes de l'écart.

Par ailleurs, ce modèle conduit à valoriser tous les écarts en unité monétaire. Ceci permet d'éviter le risque de se concentrer sur les dérives importantes de certains paramètres opérationnels, mais dont les conséquences sur le résultat sont faibles et, à l'inverse, de négliger des dérives mineures dont les conséquences sur le résultat sont importantes. Dans notre exemple, l'écart de prix sur le produit P1 est de 2,5 % ce qui peut sembler faible à un commercial, mais son impact sur le résultat est de 1 600 €. À l'inverse, un écart de 3 % sur les rendements matières peut être jugé très important par les producteurs alors que l'impact sur le résultat est de 400 €.

Mais cette démarche a plusieurs effets pervers :

– en premier lieu, elle s'appuie sur le système comptable. Cela induit des délais souvent importants car il faut attendre que les chiffres comptables réels aient été produits. Le tableau de décomposition de l'écart de résultat est alors disponible bien après que les opérationnels ont déjà fait une analyse et pris des décisions à partir de leurs propres informations locales. L'analyse de ce tableau risque alors de conduire essentiellement à justifier les décisions déjà prises ;

– par ailleurs, elle induit une attitude de recherche systématique des sous-écarts qui pourraient expliquer l'écart global. Ainsi, il est toujours possible de poursuivre l'analyse de l'écart de prix d'une ligne de produit en le décomposant par produit ou par client. Or ces sous-écarts ne sont pas calculés de façon systématique et ne sont donc pas toujours disponibles lors des réunions d'analyse des résultats. Il y a alors un risque que ces réunions se terminent par une demande d'explication plus détaillée du passé. Or cette explication arrive trop tard pour qu'une décision soit prise. Cela réduit à néant les effets de l'effort d'analyse puisqu'il ne débouche pas sur une décision. Autrement dit, ce modèle ne contribue pas toujours

de façon satisfaisante à l'objectif de régulation de la démarche prévisionnelle, c'est-à-dire à la capacité de prendre des décisions correctives adaptées ;

– en outre, elle conduit à privilégier les causes d'écart dont on sait chiffrer l'impact sur le résultat, afin de conserver le bouclage entre sous-écarts et écart global. Or les causes d'un écart sont parfois qualitatives et ne peuvent être chiffrées (*cf.* § C). Par exemple, l'écart sur un rendement matière peut être lié en partie à des problèmes de qualité de la matière approvisionnée et en partie à des problèmes de production, sans que l'on sache mesurer l'impact de ces différentes causes. L'application du modèle comptable risque alors de faire passer à côté des véritables causes des écarts ;

– enfin, le modèle utilisé est standard et ne peut être enrichi par d'autres causes, ce qui suppose qu'il est connu et commun à toutes les entreprises. Ceci est en contradiction avec l'idée que le modèle de performance est spécifique à une entreprise et contingent à sa stratégie (*cf.* partie 1) et avec l'objectif d'apprentissage qui vise précisément à remettre en cause le modèle de performance lorsque c'est nécessaire.

Par ailleurs, le modèle tend à une analyse indépendante de chacune des quatre causes retenues. Pourtant, l'écart de prix des matières peut être lié aux différences de volumes de vente et donc d'achat. Ainsi, dans notre exemple, l'écart de prix des matières de P1 est négatif, mais cela résulte peut-être d'achats moins importants que prévus et donc *in fine* d'un problème sur les volumes de vente. De même, il est fréquent qu'il y ait un lien entre les prix et les volumes de ventes. Ainsi, dans notre exemple, les ventes de P2 ont été réalisées à un prix inférieur aux prévisions (écart de prix négatif), mais les volumes ont cru de façon significative (somme des écarts d'activité et de composition positive). Cela peut résulter d'une politique délibérée, par exemple, pour saisir une occasion d'accroître la part de marché.

Ces exemples montrent bien que la décomposition comptable des écarts ne constitue qu'un premier niveau d'analyse et que la recherche des causes réelles nécessite de disposer d'informations beaucoup plus fines et qualitatives. Il faut alors s'interroger sur la possibilité d'acquérir ces informations, sachant que les opérationnels ne sont pas *a priori* disposés

à les donner car en diffusant ces informations, ils perdent la possibilité d'orienter à leur avantage l'interprétation des écarts. De ce point de vue, le niveau d'analyse qu'autorise le modèle comptable est probablement trop peu détaillé pour faciliter le dialogue avec les opérationnels.

Il reste que la décomposition en écart volume, mix et prix peut-être utile pour l'analyse des écarts de chiffre d'affaires d'une part et que l'analyse rendement et prix peut l'être pour analyser les écarts de coûts directs, sans qu'il soit nécessaire d'utiliser ces décompositions pour l'analyse du résultat.

C - L'utilisation des tableaux de bord pour le suivi

Un tableau de bord est un choix d'indicateurs relatifs à certaines composantes de la performance et aux leviers d'action correspondants (*cf.* chapitre 2). Il constitue un modèle de performance sur lequel peut aussi s'appuyer le processus de contrôle : des objectifs sont déterminés pour les différents indicateurs lors de la planification et on analyse les écarts entre les résultats et ces prévisions afin de décider d'actions correctives ou de remettre en cause le modèle.

Ainsi, un responsable de production pourra, lors de l'analyse des résultats, se trouver face à la situation suivante (tableau 5.9.) :

Tableau 5.9. – Écarts de performance d'un responsable de production

Indicateur	Année n-1	Année n			
	Réalisé	Prévu	Réalisé	Écart en VA	Écart en %
Coût de production (€/t)	105,5	102,3	103,5	–1,2	–1,1 %
Consommation matière (t/t)	1,21	1,18	1,17	+0,01	+0,9 %
Production (t/jour)	2040	2050	2001	–49	–2,5 %
Qualité (indice)	97,5	98,0	98,1	+0,1	NS
Taux de panne	5,5 %	4 %	5,6 %	–1,6	–64 %
Nb d'accidents	5	0	2	–2	NS
Absentéisme	9 %	8 %	10 %	–2	–25 %

Ce modèle de performance est différent du modèle comptable et induit donc une démarche d'analyse différente. En premier lieu, compte tenu du caractère spécifique de chaque tableau de bord, la démarche d'analyse

des écarts ne reposera pas sur une technique systématique, comme celle présentée au paragraphe B.

D'un autre point de vue, le fait de ne pas se limiter aux indicateurs dont l'impact sur le résultat est connu permet d'avoir un premier niveau d'information beaucoup plus intéressant pour démarrer la démarche de diagnostic. En effet, cette optique permet de multiplier les indicateurs mesurant les évolutions sur des leviers d'action importants pour la performance, mais dont le lien avec le résultat n'est pas quantifiable. Comme nous le verrons dans la section 2, cela peut faciliter l'échange d'information entre les différents responsables à un même niveau hiérarchique et entre les niveaux.

Par ailleurs, le fait de ne pas être lié au système comptable, et notamment de pouvoir établir les tableaux de bord avant de disposer de l'ensemble des informations nécessaires au calcul du résultat comptable permet de réduire les délais et donc d'améliorer la réactivité.

Enfin, le tableau de bord étant un modèle spécifique à l'entreprise et à la stratégie poursuivie, l'analyse des résultats peut conduire à une remise en cause du modèle si l'on s'aperçoit qu'un écart favorable sur un indicateur n'induit pas l'amélioration attendue sur un autre. Cette remise en cause peut se traduire par la suppression d'un indicateur jugé non pertinent ou par l'ajout de nouveaux indicateurs sur des leviers dont la démarche de diagnostic révèle qu'ils sont cruciaux (*cf.* § D). Le modèle de type tableau de bord rend donc possible une démarche d'apprentissage.

En revanche, il est clair que la construction même du tableau de bord orientera fortement la compréhension de la performance réalisée. En effet, cette construction impose les éléments qui seront analysés et se fonde sur une analyse *a priori* des liens entre ces éléments. La recherche des causes d'un écart se fera donc prioritairement en analysant les leviers de performance retenus dans le tableau de bord. Toutefois, à la différence du suivi budgétaire classique, le cadre de l'analyse de la performance est choisi et construit et non imposé *a priori*.

Par ailleurs, les indicateurs n'étant pas tous financiers, les écarts ne seront pas tous valorisés en termes monétaires. Par exemple, si un écart négatif sur le résultat s'explique par une baisse du chiffre d'affaires et que l'on constate une baisse de la satisfaction des clients, il ne sera pas

possible de déterminer directement l'impact de cette baisse de satisfaction sur le CA et donc sur le résultat. Ainsi, la démarche de diagnostic comportera d'emblée une part d'appréciation, ce qui est cohérent avec la réalité d'une telle démarche. En revanche, l'absence de mesure de l'impact monétaire de l'écart pourrait conduire à accorder trop d'importance à un écart sur un indicateur dont la conséquence sur la performance globale est faible. Ce risque devra donc être géré au moment de la construction du tableau de bord : ne doivent être retenus que des indicateurs qui portent sur des leviers d'actions importants pour améliorer la performance globale.

In fine, le tableau de bord est un modèle mieux adapté que le modèle comptable pour servir de support à une démarche de diagnostic et à la mise en œuvre des boucles de régulation et d'apprentissage à partir de ce diagnostic.

L'utilisation du Balanced Scorecard pour le suivi

Le BSC repose sur l'idée d'un modèle de relations de cause à effet explicite entre les différents indicateurs (*cf.* chapitre 2). Ce modèle expose les liens supposés entre les différents leviers et la performance globale, et vise à favoriser l'apprentissage. L'utilisation pratique de ce modèle pour l'apprentissage reste largement à définir. Kaplan et Norton, concepteurs du BSC, présentent néanmoins dans leur dernier livre le cas d'une entreprise qui a décidé de tester statistiquement les liens de causalité entre les indicateurs à partir des données réelles. Ces tests visent à valider ou infirmer le modèle afin de le faire évoluer. Cette piste peut être explorée, mais elle doit être complétée par des procédures plus qualitatives ou heuristiques d'apprentissage fondées notamment sur la remontée des informations de terrain pour lesquelles le BSC n'a pas d'apport significatif.

D - De l'analyse des résultats à la mise au point de plans d'action correctifs

Quel que soit le modèle utilisé, l'analyse des écarts ne fournit pas une compréhension immédiate de ce qui s'est passé et, *a fortiori*, des propositions d'actions correctives. Il faut pour cela faire des analyses com-

plémentaires. La démarche d'analyse de la performance est donc une démarche managériale de diagnostic qui repose sur des outils et des procédures systématiques, mais aussi sur l'ensemble des techniques et pratiques d'animation de gestion. Les décisions finales seront en partie le fruit d'un jugement. Au-delà des outils, ce sont les procédures et surtout leur animation qui sont donc cruciales.

Nous illustrerons cette démarche de diagnostic au travers de l'exemple de la société Européenne de Financement.

EXEMPLE

L'Européenne de Financement

L'Européenne de Financement est une société spécialisée dans le crédit automobile aux particuliers. Elle commercialise son offre par le biais des concessionnaires et des agents de plusieurs marques automobiles. Depuis deux ans, la société a constaté un effritement de ses parts de marché sur le territoire français : ses objectifs de 13 % de part de marché n'ont pu être tenus. Au cours des deux dernières années, la part de marché de la société est descendue à 9 % et la direction européenne du groupe demande à la filiale française une analyse détaillée des raisons de cette dégradation ainsi que la présentation rapide d'un plan d'action.

Afin d'aider au redressement de la filiale, elle met à sa disposition une équipe d'auditeurs spécialisés en organisation. À l'issue d'un diagnostic de performance approfondi, cette équipe est parvenue aux conclusions suivantes :

– l'offre de l'Européenne de Financement en matière de produits de financement automobile se compare favorablement aux offres concurrentes sur le marché français. Aussi bien les taux offerts que les modalités contractuelles proposées peuvent être classés parmi les trois meilleurs du marché, ce depuis plusieurs années ;

– la connaissance de l'offre par les commerciaux en concession et en agence est satisfaisante. Malgré la complexité inhérente à ce type de produit, l'audit a permis de constater que les commerciaux maîtrisent bien

l'argumentaire de vente et parviennent à bien expliquer les différents produits ;

– l'analyse détaillée des attentes de la clientèle ainsi que des observations en concessions ont permis d'identifier que la société répondait mal à l'exigence de rapidité dans l'instruction du dossier de demande de financement demandée par la clientèle. De nombreux contrats sont perdus au profit d'offres concurrentes, du fait de la lenteur des services centraux de la filiale à donner un avis sur la demande (acceptation/refus). Or les observations montrent une forte propension à annuler la demande de financement si une réponse n'est pas donnée dans les 45 minutes qui suivent la décision de principe de l'analyse ou du montage d'un dossier de financement. D'après les informations recueillies par l'équipe d'audit, seules 20 % des demandes obtiennent une réponse des services centraux en moins de 45 minutes, contre des performances supérieures à 60 % chez les concurrents les plus performants.

Notons que ce diagnostic de performance peut s'appuyer en partie sur des indicateurs suivis dans le tableau de bord de l'unité. Plus les indicateurs sont pertinents, plus la démarche de diagnostic sera rapide. En revanche, l'élaboration de plans d'action, qui fait partie intégrante du processus de contrôle de gestion, est le fruit d'une démarche le plus souvent *ad hoc*. C'est cette démarche que nous illustrons ici.

Elle a été conduite par un groupe de travail spécifique, constitué de représentants des différentes parties prenantes au processus d'examen des demandes de financement : chargés de clientèle en concession, analystes, informaticiens et responsables des services centraux. Compte tenu du diagnostic, ce groupe a été chargé de proposer un plan d'action afin d'améliorer la vitesse de réponse aux demandes d'accord de financement émanant des clients en concessions.

Les principales étapes du processus d'examen du dossier de financement sont les suivantes :

1. Enregistrement de la demande de financement sur le point de vente ;
2. Transmission des données aux services centraux ;
3. Cotation du dossier en trois catégories, par utilisation d'une

méthodologie de *credit scoring* :

– dossiers acceptés A, (47 % des dossiers au cours du dernier semestre) ;

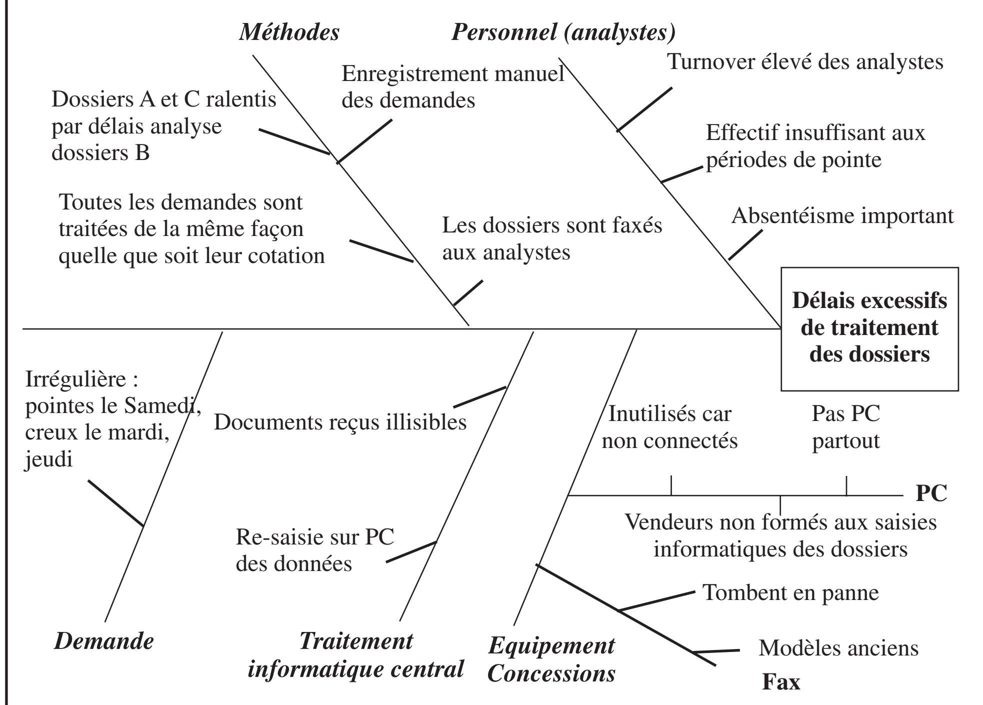
– dossiers refusés B, (18 % des dossiers au cours du dernier semestre) ;

– dossiers en attente car nécessitant des informations complémentaires pour décision C, (35 % des dossiers au cours du dernier semestre).

4. Communication de la décision au point de vente

À l'issue d'une réunion de synthèse, les idées émanant des différents représentants sollicités furent mises en forme à partir d'un diagramme d'analyse des causalités (diagramme d'Ishikawa). Le diagramme est présenté ci-dessous (*cf.* figure 5.10.) :

Figure 5.10. – Diagramme d'analyse des causalités



Ce diagramme montre les causes possibles des délais excessifs de traitement des dossiers. Cinq grandes classes de cause ont été identifiées :

méthodes, personnel, demande, traitement informatique central, équipements/concessions. Dans chaque classe on recherche des sous-classes, par exemple les PC et les fax pour l'équipement, puis des causes, par exemple les pannes pour les fax.

Il ressort de cette analyse des problèmes :

– d'équipement en matériel de transmission dans les concessions ;
– de méthodes d'analyse du risque dans les services centraux ;
– de saisie des informations dans les concessions et agences ;
– d'inadaptation à la demande du temps de présence des analystes.

Au vu de cette synthèse, une liste préliminaire d'actions a été proposée :

– Action « équipement et formation des points de vente » :
  - connexion systématique des PC en concessions et agences avec les logiciels de la société (équipements modem et logiciels de connexion) ;
  - aide à l'équipement en PC pour sites non pourvus ;
  - création d'une brochure d'aide à la saisie pour les commerciaux (version imprimée et version interactive en ligne) ;
– Action « méthode d'analyse des dossiers » :
  - révision de la procédure de *credit scoring* afin de diminuer le nombre de dossiers qualifiés en C ;
  - séparation du traitement des dossiers de type C afin d'éviter qu'ils ne ralentissent les retours d'information concernant les catégories A et B ;
– Action « temps de présence des analystes » :
  - diminution de l'absentéisme moyen ;
  - mise en place d'incitations afin d'améliorer la présence lors de la pointe du samedi matin ;
  - transferts d'expérience sur l'analyse des dossiers de type C.

On peut envisager la mise sous forme de tableau de bord de ce plan d'action avec un responsable identifié, une échéance de réalisation, des dates de revues d'avancement des actions et enfin un suivi d'exécution des budgets alloués à chacune des actions.

Par ailleurs, à l'issue de cette démarche diagnostic, il est envisageable de modifier le tableau de bord de l'entreprise pour y intégrer des indicateurs correspondant au suivi des délais de traitement et aux leviers clés de leur réduction identifiés au cours de cette démarche. On pourra ainsi intégrer :

un indicateur d'adaptation du nombre d'analystes à la demande, un indicateur de % de dossiers transmis par PC sans resaisie, etc.

L'analyse des écarts est donc une première étape dans la démarche de diagnostic qui vise à comprendre la performance passée afin de proposer des actions correctives. Elle est structurée par le modèle de mesure de la performance utilisé. Mais, quel que soit ce modèle, il faudra faire des analyses complémentaires détaillées des processus pour affiner les causes précises des dysfonctionnements. Au delà des techniques de calcul des écarts, il est donc essentiel de disposer de procédures et d'une animation de gestion adaptées à cette démarche diagnostic.

Section 2. Principes et outils de suivi au sein d'un groupe

L'analyse de la performance répond à deux types d'objectifs :

– la recherche d'actions correctives (régulation et apprentissage). On est alors dans une optique de compréhension de ce qui s'est passé et de ce qu'il serait possible de faire. C'est ce que nous avons étudié dans la section 1 ;

– l'évaluation de la performance des individus dans le cadre, par exemple, d'une direction par objectif (*cf.* chapitre 3).

Ces deux types d'objectifs peuvent être contradictoires, ce qui n'est pas sans conséquence sur la démarche d'analyse des performances (§ A).

Par ailleurs, comme nous l'avons vu au chapitre 1, le contrôle de gestion recouvre à la fois l'autocontrôle et le reporting à la hiérarchie. L'articulation pratique entre ces deux dimensions du contrôle, notamment lors de l'analyse des performances soulève des difficultés que nous illustrerons au paragraphe B.

A - L'articulation entre le suivi des performances des activités et des responsables

Il est clair que l'évaluation de la performance des individus est un processus complexe qui ne se limite pas, loin de là, à l'analyse des écarts entre les réalisations et les objectifs. Dans ce paragraphe, nous ne cherchons pas à donner une vision complète de ce processus, mais à montrer en quoi

il peut interagir avec les objectifs de réactivité et d'apprentissage de l'analyse de la performance présentés dans la section 1.

En pratique, les objectifs de compréhension de la performance et d'évaluation de la performance des individus peuvent être partiellement contradictoires. En effet :

– le fait que les individus aient des objectifs sur lesquels ils sont évalués peut conduire à des difficultés pour obtenir l'information pertinente pour analyser les causes de dysfonctionnement. En effet, le subordonné peut être amené à biaiser les informations dont il dispose pour orienter l'évaluation de sa performance par son supérieur (de même que, lors de l'établissement des prévisions, il peut conserver une part d'information pour négocier ses objectifs à son avantage) ;

– le modèle de performance qui vise à représenter les causes de la performance globale ne recouvre pas forcément le réseau des responsabilités comme nous l'avons vu au chapitre 3.

Lors de l'analyse des performances passées, il est utile d'encourager un dialogue entre le supérieur et le subordonné. De ce point de vue, les modèles de type tableaux de bord se distinguent des modèles de type financier ou comptable par le fait qu'une partie des informations utiles à l'analyse sont déjà fournies par le tableau de bord.

Par ailleurs, le modèle de performance n'est pas forcément cohérent avec la répartition des responsabilités. Cela s'explique par le fait qu'il vise avant tout à déterminer les leviers d'action qui permettent d'améliorer la performance globale et les liens entre ces leviers. Il s'inscrit dans la logique de la régulation et de l'apprentissage. Lors de sa construction, la question des personnes qui sont responsables de ces leviers est donc secondaire.

Ainsi, les causes pré-identifiées dans le modèle comptable (volume, mix, rendement et prix) ne renvoient pas de manière évidente à un responsable. Pour mieux coller aux responsabilités, il faut regrouper les écarts autrement que par cause.

Dans l'illustration présentée dans la section 1, on pourra par exemple supposer que :

– le directeur commercial est responsable de l'écart d'activité, de mix et de prix de vente, soit – 3 160 + 1 647 – 6 675 = – 8 188 € ;

– le directeur des achats est responsable de l'écart sur prix des matières, soit – 884 € ;

– le directeur de la production est responsable de l'écart sur rendement et de l'écart sur coût de la MOD, et des CI, soit – 883 – 760 – 757 = – 2 400 € ;

– et le directeur administratif est responsable de l'écart de charges de structure, soit – 900 €.

Mais, même lorsque ces regroupements sont faits, la séparation des responsabilités est loin d'être parfaite. En effet, l'écart de rendement matière peut être lié à des problèmes de qualité, suite à un changement de fournisseur décidé par le responsable des achats pour bénéficier d'un prix avantageux. Ou encore, l'écart de prix matière peut être lié à une baisse des volumes achetés en raison d'une baisse des volumes de vente.

De même, dans le cas des tableaux de bord, il n'est pas toujours possible d'identifier clairement quelle est la contribution spécifique de chaque responsable à l'atteinte d'un objectif sur un indicateur particulier. Par exemple, la qualité d'un produit, suivie dans le tableau de bord d'un atelier, peut s'être dégradée sans qu'il soit possible de déterminer grâce à des indicateurs inclus dans les tableaux de bord, la part de responsabilité des acheteurs et des producteurs.

Dans ce cas, soit l'indicateur de qualité est inclus dans les tableaux de bord et les objectifs des deux services, mais il y a alors un risque de comportement de type « passager clandestin » : chaque service aura tendance à attendre que l'autre service consacre de l'énergie à améliorer la qualité afin de se concentrer sur ses objectifs propres. Soit l'indicateur de qualité est inclus dans les tableaux de bord et les objectifs d'un seul service, la production, mais il y a alors un risque que ce service rejette la responsabilité des mauvaises performances sur le service achats.

Les solutions à ce problème résident essentiellement dans les pratiques managériales en terme d'animation des processus de diagnostic et d'évaluation des performances des individus. Toutefois, il est important de garder à l'esprit que ces deux processus reposent sur des décompositions de la performance différentes. L'utilisation d'un seul modèle de performance pour les deux processus peut être source d'inefficacités. En outre, il est nécessaire d'articuler, c'est-à-dire de ne pas construire de façon indépendante, les sys-

tèmes de suivi de la performance des activités et les systèmes utilisés lors des entretiens d'évaluation annuels.

B - L'articulation reporting / autocontrôle

Le processus de suivi des performances d'une entité est fait :

– d'une part au niveau de l'entité, afin de prendre les décisions adaptées à l'atteinte de la performance visée (autocontrôle) ;

– d'autre part par le supérieur hiérarchique de cette entité dans un double but d'évaluation de la performance de l'entité et de prise de décision à ce niveau hiérarchique supérieur (reporting).

En théorie, le modèle de performance permet de garantir la cohérence entre les modèles utilisés aux différents niveaux hiérarchiques. Ainsi, un écart sur un indicateur local devrait, au niveau supérieur, soit se retrouver directement dans l'écart sur le même indicateur, soit permettre d'expliquer l'écart sur un autre indicateur.

Cela étant, pour des raisons historiques ou d'absence d'intégration des systèmes d'information, par exemple, il peut arriver qu'il y ait des ruptures dans le modèle de performance. Ainsi, si une entreprise est acquise par un groupe, les indicateurs de reporting pourront être imposés par le groupe afin d'assurer l'homogénéité et la possibilité de consolider les performances des différentes filiales, mais la filiale gardera ses propres instruments de mesure de la performance.

Le lien entre les indicateurs du niveau n avec ceux du niveau n+1 n'est alors pas toujours évident. Dans ce cas, le pilotage local (au niveau n) se fait au travers du système local qui est souvent plus rapide et l'analyse du tableau de bord produit par le niveau n+1 (reporting) consiste essentiellement à justifier les décisions qui ont déjà été prise grâce au système local. Le reporting ne jouera alors pas son rôle dans le processus de pilotage.

Ce problème d'articulation entre autocontrôle et reporting se rencontre fréquemment dans les entreprises dans lesquelles le suivi opérationnel, par exemple de la production, porte exclusivement sur des paramètres techniques et le suivi économique ou financier n'est fait qu'au travers du système centralisé de suivi de la performance. Dans ce cas, il peut arriver

que les décisions soient motivées uniquement par des considérations techniques au détriment de la performance financière.

EXEMPLE

Société Chimint (suite)

Chez Chimint, les produits chimiques sont fabriqués en deux étapes : préparation des matières premières et transformation en produit fini. Tout produit fini peut être fabriqué à partir de différentes combinaisons de matières premières.

En raison de modifications importantes sur le cours des matières, le responsable de l'atelier de préparation des matières propose en mai un changement de combinaison qui doit permettre de réduire le coût de production du produit PA fabriqué dans l'atelier F1.

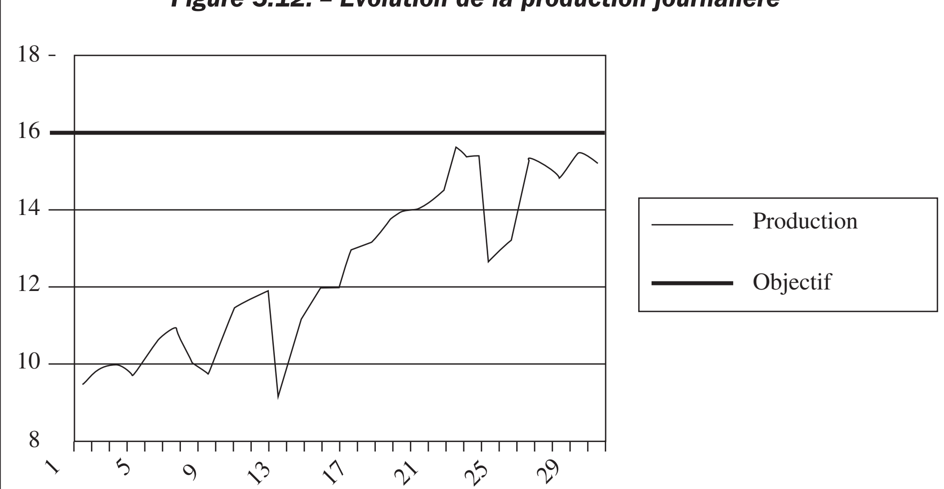
Cette modification est mise en œuvre au début du mois de juin. L'atelier F1 rencontre alors des difficultés de production qui conduisent à des problèmes de qualité sur le produit fini et des problèmes de marche de l'atelier. La production quotidienne est donc moindre que prévu. Lors des réunions hebdomadaires de production, le directeur de la production demande que toutes les mesures soient prises pour tenter de résoudre ces problèmes. En fin de mois, le tableau de bord de production fait apparaître notamment les chiffres suivants (*cf.* tableau 5.11.) :

Tableau 5.11. – Extrait du tableau de bord de production

	Réalisé	Objectif	Écart
Production (t/jour)	12,4	16	–3,6
Indice de qualité	85	95	–10

L'évolution de la production au cours du mois est la suivante (*cf.* figure 5.12.) :

Figure 5.12. – Évolution de la production journalière



Les responsables de production, constatant qu'il est impossible d'atteindre les objectifs de rendement et de qualité, décident donc de revenir à la combinaison de matières initiale. Quelques jours plus tard, les tableaux du reporting sont communiqués au directeur de la production. Ils font apparaître une augmentation du coût du produit. Le directeur de la production et son contrôleur de gestion rédigent alors une note de synthèse expliquant la décision de changement de combinaison prise en début de mois de juin et le retour aux conditions initiales décidé au début du mois de juillet, qui devrait permettre de retrouver le coût de production prévu.

Or, le coût de production du produit PA en juin correspond en fait aux conditions de production moyennes de ce mois, et prend donc en compte les difficultés du début de mois. Une simulation du coût du PA faite à partir des conditions de production de fin de mois pourrait faire apparaître une baisse significative de ce coût par rapport aux prévisions d'une part, une légère dégradation des capacités et de la qualité d'autre part (comme la capacité, la qualité s'est améliorée au cours du mois mais reste inférieure à l'objectif). Une telle simulation pourrait conduire à une décision de poursuivre avec la nouvelle combinaison afin de bénéficier de cette baisse de coût. Il faudrait alors réviser les objectifs techniques du responsable de l'atelier F1 pour prendre en compte la dégradation des capacités et de la qualité.

Le fait que l'autocontrôle ne porte que sur des paramètres techniques (niveau de production et qualité) et le reporting sur des paramètres financiers (coût de production) conduit à dissocier l'analyse technique et l'analyse économique de la performance. *In fine*, cela peut orienter les décisions dans un sens qui n'est pas souhaitable du point de vue de la performance globale.

Pour atténuer ce problème, la société peut envisager d'inclure des paramètres financiers dans les tableaux servant à l'autocontrôle et des paramètres techniques dans les tableaux servant au reporting – pour que ces tableaux soient utilisés, il faudra veiller à ce que les informations soient disponibles rapidement après la fin de mois – et d'encourager l'entité à faire des reprévisions à la fois sur les paramètres techniques et financiers.

Plus généralement, cet exemple montre qu'il est important d'articuler les modèles de performance et les procédures d'analyse du réalisé entre les différents niveaux hiérarchiques, pour éviter des incohérences qui pourraient conduire à des décisions négatives du point de vue de la performance globale.

Conclusion

Les différents outils de suivi se distinguent avant tout par le type de représentation de la performance sur laquelle ils reposent (financière et comptable pour le suivi budgétaire, plus diversifiée pour les TDB). Il y a donc un lien entre les problématiques liées à la construction de la mesure de la performance (présentées dans la partie 1) et celles du cycle de pilotage. C'est la raison pour laquelle nous avons présenté ces outils dans la partie 1 relative à la mesure de la performance.

L'analyse de la performance au travers des tableaux de bord est beaucoup mieux adaptée à la recherche de réactivité et au besoin d'apprentissage des managers que le suivi budgétaire classique fondé sur le modèle comptable. Cela étant, il convient de compléter ces outils par des procédures d'animation de la démarche de diagnostic et de prise de décisions correctives adaptées (ainsi que par une démarche de planification pertinente, notamment pour déterminer les objectifs sur les différents indicateurs et préparer la démarche de suivi – *cf.* chapitre 4).

Par ailleurs, il faut garder à l'esprit la question de l'évaluation des personnes afin de ne pas tomber dans une vision idéalisée de la démarche d'analyse des réalisations, dans laquelle tous les acteurs seraient spontanément tournés vers l'amélioration de la performance.

Enfin, il faut articuler les procédures locales d'analyse de la performance avec les procédures centrales et de reporting, notamment grâce à la conception de tableaux de bord locaux et de reporting cohérents (*cf.* chapitre 3) et de procédures compatibles (date de sortie des résultats, calendrier de réunions, rapports, etc.).

La présentation de la démarche d'analyse de la performance complète le chapitre précédent qui portait sur la construction des plans et budgets. Elle permet d'avoir une vision de l'ensemble du cycle de pilotage (planification et suivi), de ses objectifs et de ses enjeux. Sur cette base, nous pouvons désormais aborder les critiques du plan et du budget et notamment la question de la possibilité de gérer sans budget.

BIBLIOGRAPHIE

KAPLAN R.-S., NORTON D.-P., *The strategy-focused organisation*, Harvard Business School Press, Boston, 2000.

MENDOZA C., DELMOND M.-H., GIRAUD F., LÖNING H., *Tableaux de bord et balanced scorecards,* Revue Fiduciaire, Paris, 2002.

EXERCICES

	Vrai	Faux
Quizz		
1. Le suivi budgétaire classique est critiquable car il s'appuie sur une analyse d'écart.	❐	❐
2. Les tableaux de bord peuvent se substituer au budget.	❐	❐
3. Le problème des tableaux de bord est qu'ils ne permettent pas de valoriser les écarts monétairement.	❐	❐
4. La lecture des écarts suffit à faire l'analyse de la performance réelle.	❐	❐

Questions

1. Quelles sont les principales différences entre le suivi budgétaire classique et l'utilisation de tableaux de bord pour le suivi ?

2. Pourquoi n'est-il pas toujours évident d'obtenir les informations permettant de comprendre les causes des écarts ?

Éléments de correction

Quizz

1. Faux : tout suivi de la performance s'appuie sur une analyse d'écart, y compris lorsque l'on utilise des tableaux de bord.

2. Faux : les tableaux de bord constituent un modèle de performance spécifique utilisé dans le cycle de pilotage et notamment le budget.

3. Faux : il est vrai que les écarts sur certains indicateurs ne peuvent pas être valorisés de façon monétaire. Mais ces écarts servent à rechercher les causes des écarts de performances. Ces causes sont nécessairement qualitatives et il n'est pas possible d'en valoriser l'impact sur la performance globale.

4. Faux : l'analyse de la performance est une démarche managériale qui s'appuie sur les tableaux d'écart, mais dans laquelle l'animation du processus de diagnostic est cruciale.

Questions

1. Le tableau de bord permet une meilleure analyse des causes ; il est mieux orienté vers la prise de décisions et l'apprentissage.

2. Car les écarts servent non seulement à comprendre ce qui s'est passé, mais aussi à évaluer les individus. Ceux-ci peuvent donc avoir intérêt à manipuler l'information dont ils disposent pour influencer leur évaluation.

CHAPITRE 6
Faut-il tuer le budget ?

Ce qu'il faut retenir

- Le plan et le budget visent à faciliter et concilier l'anticipation, la régulation, l'apprentissage, les incitations (motivation) et la coordination.
- Les antagonismes entre ces différents enjeux rendent nécessaire la recherche de compromis entre les différents objectifs assignés à ces procédures. Ces compromis sont contingents à l'environnement, la stratégie et la structure de chaque entreprise.
- La planification (plans et budgets) fait l'objet de nombreuses critiques : elle ne servirait qu'à justifier des décisions déjà prises, conduirait au cloisonnement des différentes fonctions et empêcherait la réactivité.
- Elles conduisent certains auteurs à recommander la suppression du budget. Leurs principales propositions – recours au *benchmarking* pour fixer des objectifs relatifs et prévisions glissantes – sont insuffisantes pour atteindre les différents objectifs du budget. Elles négligent notamment l'apprentissage et la coordination.
- Il semble difficile de remettre en cause le principe de la planification.
- Les pratiques doivent s'adapter au raccourcissement des échelles de temps. Quelques pistes sont suggérées :

– améliorer les compromis entre les différents objectifs assignés au budget ;

– déconnecter la fixation des objectifs de la construction des prévi sions ;

– améliorer la coordination et l'apprentissage en limitant les pertes d'incitation.

Introduction

Les pratiques de planification font l'objet de critiques récurrentes. La référence implicite à la planification dans les pays de l'Est (notamment le Gosplan), fait figure d'épouvantail. Au delà de cette référence, les principales critiques sont les suivantes (Hope & Fraser, 2003 ; Ekholm & Wallin, 2000) :

– les plans serviraient plus à *justifier* des décisions déjà prises qu'à les préparer ;

– les plans ne favoriseraient pas *l'adaptation aux évolutions du contexte*. En effet, à trop vouloir respecter ce qui est prévu dans le plan, on créerait des rigidités et on prendrait des décisions inadaptées à la situation réelle ;

– la pertinence du budget serait contestable car les objectifs seraient *imposés par la hiérarchie* ;

– les budgets conduiraient au *cloisonnement* entre les différents responsables, car chaque responsable tenterait d'atteindre son objectif sans tenir compte des interdépendances avec les autres entités ;

– l'élaboration du plan et du budget tiendrait plus de la procédure *technocratique* ou comptable que d'une démarche opérationnelle. Elle serait jugée lourde et coûteuse en temps par les responsables chargés d'y participer, qui estiment que le temps qu'ils doivent y consacrer est prélevé sur un temps plus précieux, celui des décisions opérationnelles ;

– les plans conduiraient les responsables à consacrer leur énergie à *obtenir la part la plus importante possible des ressources disponibles* plus qu'à rechercher des solutions permettant l'atteinte d'un objectif global ;

– le lien entre la *stratégie* et le budget serait souvent mal assuré, avec pour conséquence que le budget serait souvent déconnecté de la stratégie.

Toutes ces critiques ne sont pas sans fondement, et qui a déjà participé à un plan ou un budget y retrouvera des éléments conformes à son vécu. Si elles conduisent certains auteurs à recommander la suppression pure et simple du budget, l'observation des pratiques montre que le budget reste l'instrument de pilotage le plus utilisé par les entreprises et que peu d'entreprises ont sauté le pas.

Une étude menée sur un échantillon d'entreprises finlandaises montre que seules 14 % d'entre elles estimaient ne plus faire de budget ou envisageaient de le supprimer (Ekholm & Wallin 2000). Une autre étude (Glader et al. 1996, citée par Ekholm & Wallin 2000) montre que 89 % des entreprises d'un échantillon de firmes suédoises cotées utilisaient le budget. 40 % envisageaient cependant d'y apporter des modifications, la principale d'entre elles étant l'introduction de prévisions glissantes[1].

L'objectif de ce chapitre est d'aller plus loin dans la réflexion sur l'utilité et les limites de la planification.

La première partie présentera une grille d'analyse des enjeux de la planification, à partir des différents objectifs qui lui sont assignés. Nous mettrons notamment en évidence les antagonismes entre certains de ces objectifs. Nous appliquerons cette grille d'analyse aux pratiques budgétaires classiques, puis aux évolutions proposées par les tenants de l'abandon du budget. L'exemple du budget est pris ici pour faciliter la discussion, mais celle-ci peut être aisément élargie à l'ensemble des procédures de planification, notamment la planification opérationnelle. Cette analyse nous conduira à la conclusion qu'il n'est probablement pas pertinent de supprimer le budget. Nous proposerons alors des pistes de réflexion pour pallier ses limites.

Section 1. Un cadre d'analyse de la planification

A - Les objectifs assignés à la planification

Comme nous l'avons développé dans les chapitres précédents, le plan et le budget visent à répondre à des enjeux liés :

– Au temps :

 • permettre d'**anticiper** lorsque des décisions nécessitent un certain délai pour être mises en œuvre ;

1. Cette notion de prévisions glissantes est définie et étudiée dans la section 3 de ce chapitre.

- favoriser l'adaptation aux évolutions de l'environnement, dans le cadre de la stratégie et des hypothèses déterminées lors de l'établissement du budget (**régulation**) ;
- stimuler l'**apprentissage**, c'est-à-dire la remise en cause de la stratégie et des hypothèses du budget, grâce à une meilleure compréhension du fonctionnement de l'entreprise et de son contexte au travers de l'analyse de l'impact des plans d'action (*cf.* chapitre 4, section 1, A, B).

– À l'organisation :

- soutenir la décentralisation (*cf.* chapitre 4, section 2 et chapitre 5) ;
- en contribuant à l'**alignement stratégique** des plans d'action avec les objectifs de performance globale de l'organisation ;
- en favorisant les **incitations**, c'est-à-dire la motivation des acteurs à travailler dans le sens de l'intérêt de l'organisation et en garantissant la **coordination** des plans d'action des différents acteurs.

Évaluer un système budgétaire ou un système de planification doit se faire à l'aune de ces différents objectifs, sans en négliger aucun.

Pour que l'analyse soit pertinente, il est essentiel d'avoir conscience que tous ces objectifs ne peuvent être atteints simultanément : dans la pratique, tout système de pilotage réalise des compromis entre ces différents objectifs, et ne répond aux différents enjeux que de façon dégradée. On ne peut donc pas prétendre qu'il existe un système de référence optimal auquel il faudrait comparer les systèmes concrets. Une part de l'analyse devra donc porter sur les compromis réalisés et leur pertinence par rapport à la situation spécifique de l'organisation étudiée.

Dans les paragraphes suivants, nous essayons de comprendre pourquoi ces objectifs sont partiellement antagonistes afin de mieux cerner les compromis possibles, discuter des pistes pour dépasser ces contradictions (B) et de mieux cerner les difficultés intrinsèques de l'apprentissage en double boucle (C).

B - Antagonismes entre les différents objectifs assignés aux plans

Plus particulièrement, il existe des antagonismes entre les objectifs :

– de régulation et d'incitation ;

– de coordination et d'incitation ;
– d'apprentissage et d'incitation.

Examinons les causes de ces différentes catégories d'antagonismes.

a) L'antagonisme entre les objectifs de régulation et d'incitation

Il se fait sentir par exemple sur la question de la révision des objectifs budgétaires. En effet, la force des incitations est d'autant plus grande que les objectifs ne sont pas révisés en cours d'exercice : si l'on accepte que les responsables renégocient leurs objectifs de fin d'année, il y a un risque que ceux-ci le fassent de façon excessive, en qualifiant d'aléa des événements qui relèvent en fait de leur responsabilité. L'effet incitatif est alors totalement annulé, et on tombe dans une « culture de justification » très néfaste à la performance. Si de son côté, le supérieur révise unilatéralement les objectifs, on a alors aussi à long terme une suppression de l'effet incitatif de ces objectifs. C'est ce que les économistes ont appelé « effet de cliquet » : dans la mesure où un objectif est révisé à la hausse par un supérieur hiérarchique quand il s'avère plus aisé à atteindre que prévu, les subordonnés auront tendance à ne pas dépasser le nouvel objectif, pour éviter qu'il soit à nouveau revu à la hausse.

Le cas des primes ouvrières au début du siècle

Avant l'apparition des ingénieurs méthode, les incertitudes sur les rendements possibles étaient grandes. Les ouvriers étaient payés à la pièce et la question se posait donc de savoir quel prix l'employeur devait payer pour chaque pièce. La première solution envisagée fut l'introduction d'un objectif et d'une prime au dépassement de l'objectif. Mais les objectifs furent très largement dépassés : les quantités produites étaient parfois égales à dix fois l'objectif. Les primes payées étaient donc extrêmement importantes. Les objectifs furent donc revus à la hausse pour tenir compte de l'information révélée sur la productivité possible. Anticipant que de telles révisions allaient se reproduire, ce qui les conduiraient à travailler de plus en plus vite pour un salaire constant, les ouvriers freinèrent leur productivité pour atteindre ce salaire, mais avec des rendements faibles. La renégociation des objectifs limita donc fortement les incitations. C'est

notamment ce qui a conduit Taylor à inventer l'organisation scientifique du travail.

Dans une perspective de régulation, tout fait nouveau apparaissant en cours d'année doit être intégré le plus rapidement possible au budget, afin d'ajuster les prévisions de résultat au plus près. L'analyse des résultats en est facilitée, puisque la norme de référence est à jour. Dans ce cas, l'impossibilité de renégocier les objectifs peut conduire à renoncer à s'adapter aux évolutions du contexte.

Objectif du responsable ou intérêt de l'entreprise ?

Imaginons qu'après l'élaboration des budgets, un concurrent déclare une guerre des prix sur un produit. Ne pas suivre cette guerre des prix peut être la meilleure décision du point de vue de l'entreprise. Mais cela conduira nécessairement à court terme à une baisse des ventes et de la marge globale réalisée sur ce produit. Si l'objectif du responsable commercial de ce produit est exprimé en marge, il choisira peut-être de suivre la guerre des prix au détriment de l'intérêt de l'entreprise, afin de limiter la baisse des ventes et donc la baisse des marges, pour atteindre l'objectif qui lui a été fixé avant que la guerre des prix ne soit déclenchée.

b) L'antagonisme entre les objectifs de coordination et d'incitation

Le fait de fonder les incitations sur un objectif local conduit aussi à un *antagonisme entre coordination et incitation* : dès lors que des objectifs ont été fixés, il y a un risque que soient bloquées les « re-coordinations » de plans d'action en cours d'exercice, c'est-à-dire les modifications coordonnées de plans d'action de plusieurs services par rapport au budget. En effet, une adaptation en cours d'année, dont les effets seraient positifs sur la performance globale, aura bien sûr un impact positif sur la performance de certains responsables, mais peut aussi avoir un impact négatif sur la performance d'un autre. Celui-ci trouvera alors des raisons techniques pour empêcher cette adaptation. Une solution serait alors d'accepter de renégocier les objectifs, mais avec le risque de réduire la force des incitations.

Cet antagonisme entre coordination et incitation existe aussi lors de la construction des plans. En effet, comme nous l'avons vu, la pierre angulaire de l'établissement de prévisions est la discussion des plans d'action entre les managers et leur hiérarchie, en particulier, pour assurer la coordination des actions.

Or dans une perspective d'incitation, cette discussion est problématique. Si des incitations fortes sont associées aux prévisions, c'est-à-dire si le dépassement des objectifs fixés lors de l'établissement des prévisions a des conséquences significatives en termes de rémunération ou de carrière des managers, la discussion budgétaire devient une *négociation* et s'accompagne de peu d'échange d'informations. Du point de vue du subordonné, une présentation approfondie des plans d'action envisagés ne le met pas dans une situation de force pour négocier des objectifs : le supérieur dispose alors de trop d'informations pour que le subordonné puisse le leurrer et négocier un objectif facile à atteindre. Du point de vue du supérieur, il y a aussi un risque à entrer dans une discussion détaillée des plans d'actions. En effet, plus il aura discuté les plans d'actions, plus il sera facile pour le subordonné de renégocier ses objectifs en expliquant que les hypothèses émises lors de l'élaboration du budget et discutées avec son supérieur ne sont pas vérifiées. On aura alors une perte sur le plan des incitations.

Dans le cas où il n'y a pas d'incitations associées à l'établissement des prévisions, la discussion n'est pas pour autant favorisée, car elle oblige les acteurs à passer du temps à présenter et discuter leurs plans d'action prévisionnels sans que leur intérêt à le faire soit très clair.

c) L'antagonisme entre les objectifs d'apprentissage et d'incitation

Cette tension entre discussion sur les plans d'action et les objectifs induit aussi *un antagonisme entre apprentissage et incitation*. En effet, l'apprentissage ne se fait pas sur les résultats, mais sur les plans d'actions : le diagnostic de la performance réelle suppose une analyse des plans d'actions engagés et de leurs effets sur la performance, et la recherche d'axes d'amélioration de la performance passe par l'élaboration de plans d'actions alternatifs (*cf.* chapitre 5). Pour favoriser l'apprentissage il faut donc favoriser les discussions sur les plans d'actions. Il y a alors un risque de nuire aux incitations.

Ces antagonismes peuvent aussi être compris au travers de la distinction entre pilotage des individus et pilotage des activités (*cf.* chapitre 3) : les enjeux d'incitations relèvent du pilotage des individus alors que les enjeux d'anticipation, de régulation, d'apprentissage et de coordination sont liés aux plans d'action et relèvent du pilotage des activités. On retrouve entre ces deux logiques les antagonismes qui ont été exposés plus haut. Ainsi, dans une optique de pilotage de l'activité d'une division, il est logique de comptabiliser une part des frais du siège dont elle dépend. En effet, ces frais de siège sont en partie engendrés par des services nécessaires au fonctionnement de la division. Mais dans une optique de pilotage des individus, et donc du responsable de la division, il n'est pas pertinent de comptabiliser ces frais de siège puisque ce responsable ne peut pas directement les influencer.

C - Difficulté de l'apprentissage en double boucle

Construire une stratégie ou un budget suppose de construire un modèle de performance plus ou moins explicite, c'est-à-dire une représentation des leviers de la performance et des liens entre eux (*cf.* chapitre 2). Ce modèle est constitué de l'ensemble des hypothèses, des objectifs et des leviers d'actions qui ont été identifiés pour atteindre ces objectifs : par exemple, on aura établi que pour augmenter les marges (l'objectif), il faut dépasser 35 % du marché, ou bien se différencier par la qualité (leviers d'action). Les plans d'action (par exemple obtenir une certification qualité à la fin de l'année) sont élaborés sur la base de ce modèle de performance.

Comme nous l'avons expliqué ci-dessus, l'apprentissage consiste à savoir ajuster les éléments du modèle de performance quand cela s'avère nécessaire, c'est-à-dire lorsqu'il serait insuffisant de changer quelques plans d'action (régulation).

Le cas de l'automobiliste

Imaginons un automobiliste pressé qui cherche à aller d'un endroit à un autre. On peut lui indiquer un itinéraire particulier que l'on considère *a priori* comme le plus rapide. Mais s'il fait face à des événements imprévus, par exemple une voie fermée pour travaux, il n'aura aucun moyen de trouver un

itinéraire de remplacement.

Une autre possibilité consiste à lui fournir une carte. Il pourra alors établir son itinéraire compte tenu d'hypothèses sur la circulation, mais aura aussi la possibilité de s'adapter à toutes les situations.

Pour permettre l'apprentissage, notre automobiliste doit disposer de la carte, des hypothèses et de la trajectoire prévue (et avoir les compétences nécessaires pour la lecture des cartes). Dans une entreprise, les plans devront de même comprendre le modèle de performance (la carte), les hypothèses, et les plans d'action et leur traduction financière (la trajectoire prévue).

Ajuster les éléments du modèle de performance est toutefois difficile. En premier lieu, l'expérience du terrain montre qu'il est difficile de bâtir un modèle partagé de la performance. Il suffit pour s'en convaincre de demander aux principaux dirigeants d'une entreprise d'expliciter leur vision du modèle de performance de l'entreprise, par exemple en leur demandant les 12 indicateurs de performance clés et les liens de causalité entre eux. On constate alors qu'ils répondent souvent difficilement à cette question et que les modèles obtenus sont différents, voire contradictoires. L'absence d'un modèle explicite et partagé au départ ne favorise pas son ajustement ultérieur.

Mais surtout, il est difficile de remettre en cause le modèle une fois qu'il est élaboré. En effet, lorsque les systèmes de suivi de la performance indiquent des dérives, on cherche souvent tous les moyens de les corriger mais sans remettre en cause les hypothèses retenues pour l'élaboration du budget.

En fait, cette difficulté provient du fait que le plan et le budget intègrent :

– d'une part des hypothèses qui relèvent du modèle de performance général, c'est-à-dire de la stratégie et du modèle interne d'obtention de la performance et qui peuvent se traduire par des plans d'actions différents selon le contexte ;

– d'autre part, l'application de cette stratégie à un jeu d'hypothèses particulières correspondant aux conditions spécifiques de la période concernée.

Une fois ces deux niveaux d'hypothèses traduits dans les plans d'action, on obtient un nouveau modèle de performance qui intègre une partie des hypothèses générales. Il est alors difficile de faire la part de ce qui relève de ce nouveau modèle de ce qui relève de la stratégie. On ne peut agir que sur l'application de la stratégie (les plans d'action) et on ne met donc pas en œuvre un réel apprentissage.

Le cas de l'automobiliste (suite)

Ainsi, notre automobiliste après analyse de la carte et compte tenu d'hypothèses sur son heure de départ, les prévisions météorologiques, les prévisions de circulation (etc.) a choisi un trajet par autoroute et parmi les deux possibilités nord ou sud, l'option sud. Pour des raisons pratiques, il a emporté avec lui une photocopie des cartes correspondant à son trajet sur l'itinéraire sud et ne dispose que des informations sur la météo et le trafic au sud. S'il rencontre des embouteillages imprévus, il pourra utiliser la carte pour sortir de l'autoroute et emprunter des routes secondaires, mais il ne pourra pas revenir à l'option nord. Le modèle de performance dont il dispose (les cartes de l'option sud et les informations sur l'environnement du sud) est une transformation du modèle général compte tenu d'hypothèses qui ne sont plus nécessairement connues au moment de l'action.

L'entreprise STYLIS

STYLIS est une entreprise de papiers peints en difficulté, reprise récemment par un spécialiste du secteur associé à des partenaires financiers. Le diagnostic initial est le suivant : la société dispose d'une bonne image et de bons dessins, mais les ventes sont pénalisées par une gamme incomplète : elle ne comprend pas le produit porteur à cette époque, le vinyle expansé. Le plan de reprise prévoit donc l'injection de fonds pour permettre l'acquisition d'une machine spécifique permettant la fabrication de ce produit.

Constatant que les résultats sont moins élevés que prévu, le nouveau PDG met en place de nouvelles actions pour tenir les délais de mise sur le

marché de ce nouveau produit. Mais il néglige les indicateurs qui montrent une baisse imprévue des ventes des autres produits. Le démarrage du nouveau produit se fait dans les délais, mais le CA global est insuffisant pour permettre l'autofinancement. L'entreprise est contrainte de déposer son bilan au bout de 18 mois.

Dans cet exemple, le modèle initial est clair : la performance est liée à une création adaptée et à une gamme complète. Dans l'entreprise considérée, la création est bonne et il faut donc compléter la gamme grâce à un investissement. Compte tenu de ce diagnostic, et lorsqu'il a été traduit en plan d'action (lancement rapide d'une gamme de vinyle expansé), le modèle a été transformé (oubli de la question de la création et accent mis sur la gamme). En fait, ce diagnostic s'est avéré incomplet puisqu'il négligeait les difficultés sur les produits traditionnels. Mais lors de l'analyse des résultats, alors que les indicateurs sur les ventes traditionnelles pouvaient attirer l'attention, les plans d'action ont été centrés sur l'accélération de la sortie de la nouvelle gamme (régulation). Ni le P-DG, ni les financiers qui avaient investi à ses côtés n'ont su revenir au modèle de performance initial et remettre en cause leur diagnostic sur la création (apprentissage) car ce modèle avait été oublié lors de sa traduction en plans d'action spécifiques. Ils étaient concentrés sur la réussite de leur plan d'action, à savoir le développement technique et commercial d'un nouveau produit.

En conclusion, l'affirmation trop répandue dans certaines organisations selon laquelle le budget, et plus généralement les plans, ne servent à rien puisqu'ils ne seront pas respectés n'est pas recevable. En effet, cette critique tendrait à conforter l'idée que le plan ne se justifie que dans des environnements prévisibles. Or dans des environnements incertains, si la planification ne permet pas de tout prévoir, elle favorise en revanche une démarche d'apprentissage, qui constitue sans doute la meilleure parade à l'incertitude. Il est clair que la mise en œuvre de cet objectif d'apprentissage est intrinsèquement délicate : les pratiques budgétaires courantes s'accommodent certainement mal d'incertitudes trop importantes et n'apportent pas de réponse satisfaisante à cet enjeu (*cf.* section 2.). Cependant, il est peu probable que les solutions simplistes pour modifier les pratiques soient suffisantes.

Section 2. Analyse des budgets traditionnels et des critiques qui leurs sont adressées

Pour des raisons pédagogiques, nous avons jusqu'à présent étudié séparément chacun des objectifs du budget. Afin de mieux analyser les limites de la procédure budgétaire classique, nous allons tenter de montrer comment le budget vise à atteindre simultanément ces objectifs, c'est-à-dire en quelque sorte d'en reconstituer la « théorie », ce qui nous conduira à montrer quels sont les compromis qui la sous-tendent.

Dans le cadre de cette procédure, les objectifs sont supposés atteints de la façon suivante :

– la **coordination** se fait au moment de la discussion du budget : on bâtit des hypothèses sur l'évolution de l'environnement ; compte tenu de ces hypothèses, chaque responsable opérationnel élabore des plans d'actions locaux dont on tente de garantir la cohérence au cours de la discussion budgétaire ;

– l'**alignement stratégique**, c'est-à-dire la coordination verticale, est également réalisé lors de l'élaboration des budgets, lorsque les plans d'actions locaux, une fois consolidés, sont validés et rapprochés des objectifs de performance globaux ;

– les questions d'**incitation** sont réglées au travers de récompenses ou de sanctions associées à la poursuite d'objectifs locaux qui ont été fixés lors de l'élaboration des budgets en cohérence avec les plans d'action retenus ;

– la **cohérence** de l'ensemble (plans d'action, objectifs, incitations) est obtenue par des allers -retours entre la base et le sommet de la hiérarchie, appelés navettes budgétaires ;

– la **régulation** (adaptation des plans d'action) se fait localement (au sein de chaque service) au travers de la recherche d'ajustements à l'évolution de l'environnement, en vue d'atteindre les objectifs locaux ;

– l'**apprentissage** se fait au cours des réunions de suivi budgétaire et au travers de la révision des hypothèses lors des procédures de planification à plus long terme.

Cette vision du budget présente plusieurs limites, particulièrement sensibles lorsque les incertitudes sont importantes.

En premier lieu, elle suppose que la coordination des plans d'action opérée au moment de l'élaboration du budget est suffisante, et que les décisions locales modifiant les plans d'action pour atteindre les objectifs de chaque responsable ne remettront pas en cause cette première coordination. Mais si le contexte a évolué significativement après l'établissement des prévisions, il peut être nécessaire de modifier *de façon coordonnée* les plans d'action de différents services, la seule adaptation locale des plans d'action n'étant alors pas suffisante. La procédure budgétaire classique ne prévoit pas ces « re-coordinations » des plans d'action. L'existence d'objectifs locaux peut même inciter les managers à une certaine opacité qui va à l'encontre de la « re-coordination ».

Résistances à la re-coordination

Imaginons, par exemple, que l'évolution du marché conduise à modifier significativement le plan de ventes pour profiter d'une opportunité. Les producteurs trouveront de nombreuses raisons techniques pour refuser de suivre. Leur conviction sera d'autant plus grande que les modifications de plan de production demandées conduiront à une élévation des coûts de production (par exemple, parce que les modifications nécessiteront plus de changements de série, ou parce qu'il faudra utiliser les outils de production en mode dégradé). Il en sera de même pour les acheteurs, qui seront obligés d'acheter des quantités importantes de matières non prévues dans le budget et donc dans de moins bonnes conditions : leur coût d'achat augmentera et ils seront tentés d'expliquer qu'il est impossible de trouver les quantités et la qualité de matières demandées dans les délais imposés par les commerciaux.

Par ailleurs, cette « théorie » du budget qui sous-tend les procédures classiques suppose aussi qu'il est possible de déterminer l'objectif pertinent qui incitera le manager à agir dans le sens de l'intérêt général. La fixation des objectifs, nous l'avons vu, relève successivement de procédures ascendante et descendante. Mais, si les incertitudes sont élevées, la procédure ascendante a des limites, car la crainte que l'objectif proposé par le subordonné soit trop facile à atteindre est forte. La procédure descendante quant à elle porte le risque de la fixation arbitraire d'un objectif inadapté, car la hiérar-

chie est en contact moins immédiat avec le marché et le terrain : dans les deux cas, l'objectif est source de démotivation. En outre, fixer un objectif non pertinent peut conduire après coup à des mauvais jugements sur les responsables concernés et à mettre sur la touche des responsables compétents, ou à promouvoir ceux qui ne le sont pas.

Troisièmement, cette théorie du budget suppose que les réunions de suivi budgétaires sont l'occasion de rediscuter des hypothèses du budget. Mais, en raison de la pression mise sur les objectifs locaux, ces réunions sont essentiellement des réunions de régulation, c'est-à-dire d'adaptation aux évolutions de l'environnement dans le cadre des hypothèses du budget : on ne rediscute pas des hypothèses de peur d'avoir à rediscuter des objectifs. Il y aurait même un inconvénient de fond à rediscuter l'objectif si c'est lui qui sert de référence à l'évaluation (car les gains de performance seraient absorbés au fur et à mesure, et n'apparaîtraient donc pas au moment de l'évaluation finale).

Elle suppose enfin une bonne articulation entre les procédures de planification stratégique, de planification opérationnelle et de budget, afin que les analyses d'écarts constatés dans le suivi du budget se traduisent par une révision des plans à plus long terme lors des procédures de planification (apprentissage). Or ces procédures sont le plus souvent déconnectées : elles relèvent de logiques, de vocabulaire, de systèmes et de responsables différents.

Cette analyse permet d'aller plus loin que les simples constats critiques, tout à fait justifiés, qui ont été présentés au début de ce chapitre. Elle montre que la façon dont le budget traditionnel cherche à réduire les antagonismes présentés en section 1 § B n'est plus adaptée au niveau d'incertitude auquel les entreprises font face. En particulier, il suppose que la coordination établie au moment des prévisions est suffisante et qu'il suffit de mettre la pression sur les différents responsables au moment de l'exécution du budget pour que ceux-ci décident des meilleures actions possibles. C'est parce que ces hypothèses ne sont plus vérifiées que le budget traditionnel se traduit par des problèmes de cloisonnement et de réactivité, car pour s'adapter aux évolutions non anticipées, il faudrait en pratique réviser les plans d'action à un niveau global et non pas uniquement local.

Les problèmes liés au fait que les objectifs sont imposés, que le budget se réduit à une allocation de ressources ou que le budget servirait à justifier des décisions déjà prises sont l'expression de la difficulté à assurer à la fois un dialogue autour des plans d'action et une incitation suffisante des managers. Ces problèmes ne semblent donc pas intrinsèques à la « théorie » du budget traditionnel, mais plutôt liés à des pratiques qu'il convient de réformer. Des pistes ont déjà été suggérées au chapitre 4 et d'autres sont données en section 4 de ce chapitre.

Section 3. Supprimer le budget ? Une analyse des propositions

Face à ce constat, certains suggèrent de supprimer le budget[2]. Ils préconisent :

– la fixation d'**objectifs relatifs,** c'est-à-dire fixés par rapport à des références non plus internes, mais externes (*benchmarking,* par exemple par rapport aux concurrents). L'objectif n'est plus par exemple d'avoir une rentabilité des capitaux investis de 12 %, mais d'être dans le premier quartile d'un groupe d'entreprises de référence sur ce critère ;

– l'utilisation de **prévisions glissantes** (*rolling forecasts*) : si l'on prend des prévisions à un an, il ne s'agit plus de faire des prévisions pour une année calendaire (du 31/12/n au 31/12/n+1), mais de faire régulièrement, par exemple tous les trimestres des prévisions à 12 mois (successivement le 31/12/n au 31/12/n+1, puis du 31/03/n au 31/03/n+1,...).

Examinons successivement ces solutions.

A - Fixation d'objectifs relatifs fondés sur un *benchmarking*

Cette solution présente des avantages, notamment en termes d'incitation, puisqu'elle permet de résoudre le problème de la fixation et de la renégociation des objectifs. En effet, un objectif qui consiste à être dans le premier quartile d'un groupe de référence reste pertinent même lorsque l'environnement change, puisqu'il prend en compte les facteurs exogènes

2. Voir Barrett & Fraser (2003). Cet article s'appuie sur les résultats d'un groupe de travail du consortium CAM-I intitulé « Beyond Budgeting » que les auteurs ont animé.

qui affectent la performance de tous les concurrents. D'une part, il n'est pas nécessaire de discuter des plans d'action pour déterminer cet objectif et d'autre part, il ne sera pas nécessaire de le réviser pour prendre en compte les évolutions du contexte[3].

En revanche, cette solution n'apporte pas en soi de réponse aux objectifs du budget liés aux plans d'action ou au pilotage des activités (coordination, régulation, apprentissage) et peut conduire à les négliger. En outre, elle nécessite de mettre en place des instruments de mesure de la performance des concurrents.

Elle est donc adaptée à des situations dans lesquelles la question principale posée à l'entreprise est celle des incitations, par exemple pour le pilotage par un holding d'unités opérationnelles indépendantes entre elles :

– dans des contextes concurrentiels matures dans lesquels le modèle de performance est connu ;

– ou au contraire dans des secteurs en évolution très rapide, comme ceux de la nouvelle économie. Dans ces secteurs, la détermination en interne d'un objectif pertinent n'est pas possible et la notion d'apprentissage collectif fondé sur l'analyse de l'impact des plans d'action n'a pas de sens, en raison de la rapidité trop grande des changements. La remise en cause de la stratégie se fait alors plutôt par analyse externe que par une analyse interne de l'impact des plans d'action.

En revanche, elle ne fournit pas de solutions aux nombreuses situations dans lesquelles la coordination ou l'apprentissage collectif ne peuvent pas être négligés.

B - Prévisions glissantes

L'utilisation de prévisions glissantes vise à résoudre les problèmes de rigidité associés aux procédures budgétaires classiques en accroissant la réactivité. Il s'agit de pouvoir avoir une référence pour l'action qui corresponde à des anticipations récentes. Rappelons que dans des entreprises dans lesquelles la procédure de construction des budgets est longue, notamment en raison de structures organisationnelles complexes, le

3. Sauf dans le cas d'un aléa majeur spécifique à l'entreprise, comme par exemple l'échec d'un gros contrat ou le dépôt de bilan d'un gros client.

budget de l'année N est construit sur des prévisions commerciales établies en juin de l'année N-1. Il constitue donc une référence souvent obsolète pour orienter l'action en cours d'année N.

L'idée de prévisions glissantes est pertinente dans des contextes où l'adaptation aux fluctuations du marché est essentielle, par exemple dans le secteur de la production d'électricité. Toutefois, des prévisions glissantes ne peuvent pas prétendre remplacer le budget, parce que subsiste la nécessité de fixer des objectifs aux managers, ce qui n'est pas possible si on n'a pas des prévisions à un terme donné.

L'entreprise DALLAS

Une entreprise du secteur pétrolier, DALLAS, pour laquelle un facteur clé de succès est l'adaptation des moyens à la conjoncture, avec un horizon pertinent de prévision de 3 à 6 mois, a mis en place des prévisions glissantes. Cette modification des procédures a permis une meilleure remontée des informations de terrain et une meilleure réactivité. Cette entreprise a-t-elle pour autant abandonné le budget ? Non, car elle fixe toujours des objectifs annuels à ses employés. La procédure qui permet de fixer ces objectifs a certes été modifiée pour tenir compte de l'apparition des prévisions glissantes, mais n'a pas pu être supprimée.

Remplacer le budget traditionnel par des prévisions glissantes consiste donc en fait à faire un arbitrage extrême entre les objectifs d'anticipation et d'incitation du budget : privilégier l'anticipation et négliger les incitations. Il semble plus pertinent d'envisager les prévisions glissantes comme une façon de compléter et de réformer le budget que comme une façon de le supprimer (*cf.* section 4 § D).

C - Associations de prévisions glissantes et d'objectifs relatifs

Les défenseurs d'un abandon du budget plaident en fait pour l'association entre prévisions glissantes et objectifs relatifs : la fixation d'objectifs relatifs ne rend plus nécessaire la procédure classique de fixation des objectifs. Ainsi, la question des incitations serait elle aussi résolue. Cette association appelle toutefois deux remarques :

– d'une part, elle ne supprime pas le budget, puisqu'il faut bien une procédure pour établir les prévisions glissantes ;

– d'autre part, si cette procédure de prévision glissante ne repose pas sur la discussion de plans d'action, cette association ne fournit pas de solutions aux nombreuses situations dans lesquelles la coordination ou l'apprentissage collectif ne peuvent pas être négligés.

Section 4. Synthèse : pistes pour améliorer la planification

Dans ces situations, il nous semble utile de ne pas aller trop vite en besogne et de ne pas « jeter le bébé avec l'eau du bain », c'est-à-dire le principe de la planification avec les pratiques déficientes. Il nous semble au contraire nécessaire de trouver des idées pour améliorer les pratiques de planification et en dépasser les contradictions. Nous proposons dans cette section quelques pistes pour aller dans ce sens.

A - Faire des compromis entre les différents objectifs du budget

En premier lieu, il est nécessaire d'accepter de faire des compromis entre les différents objectifs du cycle de pilotage.

La plupart du temps, les promoteurs de nouveaux outils occultent, à des fins commerciales, les compromis induits par ces outils, car il est plus simple de vendre une idée « radicalement nouvelle » que la nécessité de faire des arbitrages. Ainsi par exemple, la littérature sur l'EVA® est fondée sur l'idée qu'en construisant un indicateur de performance synthétique plus cohérent avec les objectifs des actionnaires, on pourra renforcer les incitations. Mais elle n'évoque pas les questions de coordination ou d'apprentissage : comment peut-on, à partir d'un indicateur synthétique, comprendre les causes d'une dérive des résultats ? À l'inverse, la littérature sur la transversalité et sur l'organisation des entreprises en processus s'attache à répondre aux enjeux de coordination et d'apprentissage, en mettant en évidence les interactions entre centres de responsabilité. Mais elle aborde très rarement la question des incitations, qui pose pourtant problème : comment assurer la motivation d'un manager dans une organisation aux responsabilités multiples et croisées ? En effet, l'analyse des processus peut conduire à une réorganisation par processus et à la

création d'une fonction de « responsable de processus ». Dans ce cas, la question des incitations n'est pas modifiée, mais c'est la gestion des compétences qui reste à résoudre. Dans une hypothèse plus probable, on reste dans une organisation par fonctions, et certains responsables fonctionnels sont en outre responsables de processus. Il faut alors trouver les moyens de les inciter sur des objectifs qui relèvent de la fonction d'une part, et des objectifs qui relèvent du processus dont ils sont responsables d'autre part. Or, comme on l'a vu plus haut, il est plus difficile de mettre en place des incitations fortes lorsque l'on multiplie les critères d'évaluation de la performance.

Pourtant, il est intéressant de constater des évolutions qui montrent que l'on reconnaît de plus en plus la nécessité de compromis :

– le modèle américain, qui a longtemps mis l'accent sur les incitations fondées sur des objectifs financiers, généralement non re-négociables, est en train d'évoluer. Ainsi, de nombreuses entreprises mettent en place des *balanced scorecards* qui témoignent d'une conception de la performance multidimensionnelle et pas exclusivement financière. Mécaniquement, cette idée renforce la discussion des plans d'action (qui permettent l'atteinte des objectifs non financiers) mais rend plus difficile la mise en place d'incitations fortes. Il est en effet plus difficile de mettre en place des systèmes de primes lorsque la performance est mesurée par plusieurs critères que lorsque c'est le résultat financier seul qui compte : si l'on est jugé sur deux critères et que l'on a été bon sur l'un et mauvais sur l'autre, comment faire la synthèse ? L'introduction du *balanced scorecard* s'accompagne d'ailleurs de la mise en place de primes à l'atteinte d'un objectif collectif, ce qui semble contraire aux pratiques habituelles du pilotage par les incitations fondées sur des objectifs individuels. Cela étant, les Américains n'abandonnent pas les enjeux d'incitation, puisqu'ils cherchent aussi à sophistiquer les contrats de rémunération individuelle, par exemple en fixant le pourcentage de la prime globale qui sera lié à l'atteinte de chacun des sous-objectifs ;

– les pratiques françaises, dans lesquelles les incitations ne sont pas un élément central du pilotage (les incitations fondées sur l'atteinte d'un objectif sont traditionnellement faibles), est lui aussi en train d'évoluer, notamment par un accroissement de la part variable des salaires indexée sur les objectifs.

En pratique, il faut fonder les compromis sur un diagnostic de l'importance relative des différents enjeux. Ainsi, dans une industrie mature, il est plus aisé de fixer des objectifs pertinents, mais il est aussi important de favoriser la discussion sur les plans d'action et leur coordination, car c'est aux interfaces entre services que se trouvent les réserves de productivité.

B - Faire des « budgets » différents selon les objectifs poursuivis

On peut envisager des procédures de planification différenciées selon les utilisations que l'on privilégie. Ainsi, lorsqu'il s'agit d'anticiper les besoins, il est important de disposer de prévisions réalistes. À la limite, une extrapolation des éléments financiers faite en chambre, c'est-à-dire sans chercher la coordination des points de vue, peut être très efficace et pertinente. Mais si l'objectif clé du budget est de stimuler la créativité sur des plans d'actions alternatifs, il est important de ne pas fixer les objectifs *a priori* et d'utiliser une procédure ascendante, qui privilégie la discussion des plans d'action.

> ***L'entreprise PAUL***
>
> La direction générale d'une entreprise travaillant dans un secteur de produits dits de commodité a développé un modèle de prévisions financières fondé sur quelques paramètres simples, dont un des objectifs majeurs est de faciliter la discussion avec les analystes financiers. Il s'agit en quelques sorte de développer en interne un modèle de même nature que ceux utilisés par les analystes. Cette entreprise dispose par ailleurs d'une procédure budgétaire classique qui conduit à l'établissement de prévisions financières par la consolidation des plans d'actions décentralisés. Ces deux systèmes peuvent conduire à des prévisions différentes. Puisqu'ils poursuivent des objectifs différents, la direction générale ne cherchera pas à obtenir des prévisions homogènes avec les deux systèmes.

Il convient toutefois de noter que l'existence de plusieurs systèmes de prévision indépendants et donc de plusieurs références peut conduire, par exemple, chaque acteur à choisir la référence qui permet la meilleure justification de sa décision ou sa performance. La question est alors de savoir si les problèmes associés à la coexistence de plusieurs systèmes sont

plus ou moins importants que ceux que l'on cherche à résoudre en multipliant les systèmes.

C - Déconnecter la fixation des objectifs de la construction des prévisions

Les principaux problèmes de la planification provenant des antagonismes entre son objectif d'incitation et ses autres objectifs, il semble pertinent de trouver des pistes pour déconnecter la fixation des objectifs de la construction des prévisions.

C'est bien ce qui est visé dans la fixation d'objectifs relatifs. Mais comme nous l'avons vu, cette solution est envisagée comme substitut du budget. Il nous semble plus judicieux de l'envisager en association avec une procédure de construction des prévisions (modifiée pour tenir compte du changement dans la modalité de fixation des objectifs). Par ailleurs, le risque de la fixation d'objectifs relatifs est de trop standardiser la performance. Pour limiter ce problème, il est possible d'envisager de fixer des objectifs relatifs sur plusieurs indicateurs clés de performance (en anglais, *KPI, key performance indicators*) en autorisant des « profils de performance » différents, c'est-à-dire en acceptant qu'un responsable ne cherche pas à être le meilleur sur tous les critères.

Une autre solution consiste à fixer les objectifs de façon automatique par rapport à la performance de l'année antérieure.

> Certaines sociétés ayant mis en place l'EVA® ont opté pour des objectifs de croissance de l'EVA® par rapport à l'année précédente. Pour tenir compte des situations historiques des différentes unités opérationnelles, elles fixent un objectif de croissance plus élevé pour les unités dont l'EVA® initiale est négative que pour celles dont l'EVA® initiale est positive.

C'est aussi le principe du Kaizen Costing : fixation a priori d'un objectif de gain de productivité de X % par rapport à l'année précédente (Sekin & Arai, 1992).
Cette solution doit être appliquée avec prudence, car elle ne prend pas en compte les évolutions de l'environnement.

D - Améliorer la coordination et l'apprentissage en limitant les pertes d'incitation

Plutôt que de proposer des solutions qui privilégient la réponse à un enjeu et négligent totalement les autres (cf. *supra*), il semble qu'il faille plutôt chercher des pistes pour renforcer la réponse à certains enjeux tout en limitant les effets négatifs sur les autres. C'est ce que tente de réaliser l'association entre références externes et prévisions glissantes, qui vise à améliorer la réactivité tout en garantissant les incitations. Mais comme nous l'avons vu, cette solution néglige tout de même la coordination et l'apprentissage.

Nous suggérons dans cette section des pistes pour améliorer la coordination ou l'apprentissage en limitant les pertes d'incitation.

Une première piste consiste à travailler à des outils permettant de réaliser rapidement des simulations sur les conséquences que différentes combinaisons de plans d'action peuvent avoir sur la performance. Un exemple d'un tel outil a déjà été donné au chapitre 4 concernant la société Chimint. Il permet de se faire rapidement une idée de la marge dégagée par un plan de vente, en prenant en compte les contraintes de production (capacité des ateliers, polyvalence, différences de coût...). De tels outils sont de nature à favoriser la discussion sur les plans d'action et la coordination, sans nuire aux incitations. En effet, ils permettent de limiter les réticences de certains opérationnels à envisager des plans d'action qui conduiraient à une meilleure performance globale, mais nuiraient à leur performance locale. Ils permettent donc d'éviter que les incitations, au travers de la négociation des objectifs locaux, nuisent à la coordination des plans d'actions prévisionnels.

Ils peuvent aussi favoriser la coordination en cours d'année. En effet, si les hypothèses retenues au moment des prévisions et les points cruciaux de coordination sont clairs, il sera plus difficile pour un opérationnel de modifier ses plans d'action en cours d'année en réaction à une modification du contexte, sans en avertir les autres responsables concernés.

EXEMPLE

Société Champomy (suite)

Dans le cas de la société Champomy présentée au chapitre 4, le fait d'avoir simulé différents scénarios de plans d'action permet aux responsables opérationnels de comprendre les interactions entre leurs décisions. Cela facilite les « re-coordinations » lors de la mise en œuvre des plans prévus, si des dérives apparaissent par rapport aux hypothèses du plan. En effet, le responsable opérationnel, sachant qu'une dérive qu'il découvre à des conséquences sur les plans d'action d'un autre (ou ne pouvant prétendre qu'il ignore qu'elle peut avoir de telles conséquences), l'en informera. Ils pourront alors discuter d'une révision conjointe de leurs plans d'action. Ainsi, s'il a été montré par la simulation de différents scénarios que l'accroissement des ventes de Champagne millésimé nécessitait des actions lourdes sur les approvisionnements, le directeur commercial tiendra informé le directeur des achats du succès de ses actions commerciales sur le millésimé. En cas de dérives, ils décideront conjointement d'actions correctives. En revanche, en l'absence de telles simulations, il est possible que le directeur commercial fasse tout son possible pour limiter les dérives sans les communiquer au directeur achat. Celui-ci continuera quant à lui ses actions, qui s'avéreront inappropriées si les dérives sont trop importantes. En d'autres termes, chacun poursuivra ses objectifs locaux au détriment de la performance globale.

Enfin, ces outils peuvent permettre d'encadrer les révisions d'objectifs d'un responsable, s'il est amené à prendre en cours d'année des décisions qui pénalisent sa performance dans le cadre d'un plan d'action plus général visant à améliorer la performance globale. En effet, ils peuvent servir à estimer l'impact sur l'objectif de ces décisions. Cela limite la marge de manœuvre de ce responsable pour renégocier de façon trop favorable son objectif. De cette façon, ils contribuent à favoriser la coordination en cours d'année tout en maintenant le rôle incitatif des objectifs.

Une seconde piste consiste à envisager de faire des « reprévisions » périodiques des résultats de fin d'année. La reprévision doit alors avoir pour objectif essentiel de favoriser la coordination et l'apprentissage. Elle comporte le risque de nuire aux incitations, car l'objectif peut être renégocié peu avant que la performance soit constatée. Pour réduire ces effets négatifs sur les incitations, il convient de limiter les possibilités qu'un responsable renégocie son objectif, par exemple en :

– fixant à l'avance la fréquence des reprévisions en fonction du contexte de l'entreprise ;

– mettant l'accent sur la discussion des plans d'action au moment de la reprévision ;

– n'acceptant de réviser les prévisions que lorsque l'élément à prendre en compte a des conséquences sur les plans d'action de plusieurs responsables, et non uniquement sur la performance du responsable qui demande que ses objectifs soient révisés (c'est-à-dire lorsqu'à l'origine de la renégociation il y a un problème de coordination et non simplement un souci d'adaptation à l'évolution du contexte) ;

– déterminant dans la mesure du possible les modifications du contexte qui peuvent justifier une révision des prévisions.

E - Améliorer l'apprentissage

Enfin, puisque l'apprentissage est un enjeu nouveau et difficile, il faut rechercher les instruments qui le favorisent.

De façon générale, cela passe par le fait de ne pas limiter les plans à des prévisions chiffrées, mais de mettre l'accent sur les hypothèses et les plans d'action (*cf.* chapitre 4). Il faut par exemple trouver des formats de présentation des prévisions qui laissent une place à l'explicitation des hypothèses, des plans d'action et de leur impact sur la performance.

La mesure de l'impact des plans d'action sur la performance peut s'appuyer sur des modèles de performance qui tentent de faire le lien entre quelques variables clés et la performance globale (*cf.* dernier exemple du chapitre 4).

Par ailleurs, si l'on parvient à limiter les effets pervers sur les incitations, des exercices périodiques de reprévision peuvent développer non seulement les capacités de régulation coordonnée (*cf.* D), mais aussi d'apprentissage.

Enfin, l'introduction de tableaux de bord ou de *balanced scorecards*, ou plus précisément du modèle de relation de cause à effet entre les différents indicateurs qui le composent (*cf.* chapitre 3) va dans le sens de l'amélioration de l'apprentissage. En effet, ces instruments visent à expliciter le modèle de performance de l'entreprise, ce qui constitue une première étape importante pour être en mesure de le modifier en le confrontant à l'évolution réelle des performances.

Comme nous l'avons vu, si l'apprentissage s'appuie sur des modèles de performance plus ou moins explicites, il faut toutefois faire attention à rester capable de remettre en cause et de faire évoluer ces modèles.

BIBLIOGRAPHIE

BARRETT E., FRASER L.-B., Conflicting Roles in Budgeting for Operations, *Harvard Business Review,* July-August, 1978, pp. 137-146.

BERLAND N., A quoi sert le budget, *Finance Contrôle Stratégie,* 1998.

EKHOLM B.-G., WALLIN J., Is the annual budget really dead ?, *European Accounting Review,* 9(4), 2000, pp. 519-539

HOPE J., FRASER L.-B., Who needs Budgets, *Harvard Business Review,* February, 2003.

SAMUELSON L.-A., Discrepancies Between the Roles of Budgeting, *Accounting, Organizations and Society,* 11(1), 1986, pp. 35-45

SEKINE K, ARAI K., *Kaizen for quick changeover : going beyond Smed,* Productivity Press, 1992.

EXERCICES

Questions

1. Quelles sont les conséquences de la fixation d'objectifs relatifs, c'est-à-dire par exemple par rapport à la performance des concurrents, à la place d'objectifs internes fixés lors de la construction du budget ?
2. Pourquoi un responsable hiérarchique peut-il avoir intérêt à ne pas rentrer dans le détail des plans d'action proposés par ses subordonnés ? Quelles sont les limites de ce type de raisonnement ?

Eléments de correction

Questions

1. La fixation d'objectifs relatifs permet d'éviter de fonder la négociation des objectifs sur des informations détenues par les subordonnés. De ce fait, elle limite le « jeu » sur les prévisions, qui est néfaste aux préoccupations de coordination, de régulattion et d'apprentissage. De plus, ces objectifs sont par construction dépendants des conditions de marché, puisque tous les concurrents les subissent. Elle évite donc d'avoir à réviser les objectifs en cours d'année et renforce ainsi la logique d'incitation. En revanche, elle ne favorise pas la discussion sur le modèle de performance et donc l'apprentissage. De plus, elle ne répond pas aux enjeux de coordination.
2. Plus le supérieur discute des plans d'actions de son subordonné, plus il lui sera difficile de ne pas tenir compte des arguments de celui-ci lors de l'évaluation des performances. Le subordonné aura tendance à expliquer que c'est parce que les hypothèses du plan n'ont pas été réalisées que sa performance n'est pas conforme aux objectifs, se dédouanant ainsi sur sa performance personnelle. La force des incitations est alors réduite. Cela étant, il est difficile de bâtir une stratégie pertinente si on ne s'intéresse pas aux plans d'action de ses subordonnés : l'apprentissage nécessite la communication.

Partie 3
Questions d'organisation

Introduction de la partie 3

Les deux premières parties de l'ouvrage ont dégagé et développé deux composantes fondamentales du contrôle de gestion : la définition et la mesure de la performance d'une part, la dynamique de pilotage d'autre part. La mise en œuvre de ces deux processus forme ainsi le cœur de la discipline. Cependant le contrôle de gestion s'inscrit très fortement, comme nous l'avons vu, dans un contexte qui influence la dynamique de pilotage : modes d'organisation, dispositifs d'identification, de mesure et d'amélioration de la performance, organisation du contrôle de gestion lui-même, systèmes d'information. Il est évidemment difficile d'analyser toutes les dimensions du contexte qui interagissent avec le contrôle tel que nous l'avons défini. Nous avons choisi, dans cette troisième partie, de développer les programmes et dispositifs d'amélioration de la performance ainsi que les systèmes d'information, avant de conclure sur le rôle et la fonction de contrôleur de gestion dans les entreprises.

Le premier chapitre de cette partie (chapitre 7) présente les « programmes d'amélioration de la performance » que de très nombreuses entreprises mettent en œuvre. Issus à l'origine des démarches d'amélioration de la qualité, ces programmes apportent une approche complémentaire, très opérationnelle, à la problématique du pilotage de la performance. Ce chapitre nous permettra de faire le point sur les différentes démarches disponibles (centrées sur la qualité, la réduction des coûts ou l'optimisation

des processus), l'apport qu'elles peuvent représenter pour le contrôle de gestion et les conditions nécessaires à leur réussite.

Un système de contrôle de gestion, aussi pertinent soit-il, ne pourra fonctionner efficacement sans l'appui d'un système d'information. Or, sur ce point, les évolutions ont été considérables ces dernières années et ils ne cessent d'ouvrir de nouvelles perspectives au contrôle de gestion. Le chapitre 8 proposera donc une vision panoramique des dernières évolutions des systèmes d'information et analysera les enjeux actuels à ce sujet.

Enfin, nous avons distingué au chapitre 1 la démarche de contrôle de gestion du métier de contrôleur, et avons centré le propos de cet ouvrage sur la démarche afin de neutraliser provisoirement la question de « qui contrôle ». Cette démarche de contrôle est assurée par plusieurs acteurs, directions opérationnelles, contrôleurs de gestion, mais aussi directions des ressources humaines, responsables de services qualité, etc. Le chapitre 9 développera donc le rôle plus spécifique du contrôleur de gestion dans cette démarche ainsi que l'évolution de cette fonction.

CHAPITRE 7
Les programmes d'amélioration de la performance

Ce qu'il faut retenir

- Issus pour la plupart des démarches qualité, les programmes d'amélioration de la performance s'intègrent dans le cadre d'un pilotage global de la performance.
- On peut regrouper les programmes d'amélioration des performances en trois grandes familles : (1) les programmes d'amélioration de la qualité (2) les programmes de réduction des coûts (3) les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus (*lean management*).
- Si les équipes de contrôle de gestion ne sont pas les maîtres d'œuvre de ces démarches, ils jouent un rôle important dans le chiffrage des enjeux économiques et financiers attachés à ces programmes.
- Certaines entreprises ont institué des services fonctionnels pérennes chargés de l'amélioration continue de la performance et des processus.
- Il est important pour les entreprises d'afficher une certaine constance en matière de programmes d'amélioration de la performance. Les changements successifs dans les approches et les méthodologies ont un effet démobilisateur sur les parties prenantes.

- L'acceptation de ce type de programme par les employés et par l'encadrement intermédiaire peut poser la question de la répartition des gains de productivité.
- La mise en œuvre de ces programmes requiert des savoir faire en matière de gestion de projet et de conduite du changement de la part des dirigeants et de l'encadrement.

Introduction

Les programmes d'amélioration de la performance ont une longue histoire, qui s'est écrite aux marges du contrôle de gestion. Ils ont, pour beaucoup, marqué les esprits de par les attentes suscitées et de par les méthodologies qui les caractérisent. Ils ont suscité engouement et enthousiame des dirigeants mais aussi de nombreuses critiques du côté des employés et dans une moindre mesure, de l'encadrement. Ils ont porté des noms ambitieux (*Total Quality Management*), souvent changeants et parfois tombés dans l'oubli : qui se souvient encore du *Business Process Reengineering* ? Ils se sont constamment renouvelés au cours des trois dernières décennies et on ne peut évoquer le pilotage de la performance sans s'intéresser à ces programmes. Que peut-on attendre de ces démarches, comment peut-on les caractériser et qu'ont-ils d'original et de spécifique ? Comment s'intègrent-ils aux fonctions pérennes de management et d'encadrement et quels sont les liens qu'ils entretiennent avec le contrôle de gestion ? Enfin, quels sont les facteurs clés de réussite de la mise en œuvre de ce type de programme ? Ce chapitre a pour objectif de discuter ces différentes questions et d'en proposer une synthèse.

Section 1. De la mesure au pilotage de la performance : l'approche complémentaire des programmes d'amélioration de la performance

Le contrôle de gestion a la double mission de mesurer la performance et de la piloter. Pour mesurer la performance, il met en place des systèmes d'informations spécifiques à partir d'indicateurs financiers issus de la comptabilité analytique mais aussi d'indicateurs issus des grandes

fonctions de l'entreprise comme les achats, la production, la distribution. Des sélections de ces indicateurs sont diffusés à des fins de comparaison – les *Key Performance Indicators* (KPI) – et différents niveaux de synthèses de ces informations sont proposés sous la forme de tableaux de bord adaptés aux niveaux de responsabilité et de prise de décision. En outre, des synthèses économico-financières sont produites chaque mois au travers des reportings. Cette mission de mesure de la performance est au coeur de la légitimité de la fonction contrôle de gestion : elle explique pourquoi de nombreux contrôleurs de gestion sont issus des métiers de la finance et de la comptabilité. Cette mission est sans cesse en évolution et nous avons montré au cours des chapitres précédents les évolutions successives qui ont été réalisées en matière de mesure de la performance économique, des premiers grands ratios historiques aux mesures plus récentes de la Valeur Économique Ajoutée (EVA®).

Mais qu'en-est-il de la deuxième grande mission du contrôle de gestion qui est de piloter la performance ? Cette mission s'appuie principalement sur les dispositifs de planification et de détermination des objectifs et sur les modalités de suivi et d'analyse des résultats. Comme nous l'avons vu en partie 2, ces dispositifs ont pour rôle d'assurer une convergence des efforts en direction des objectifs de performance de l'entreprise.

Toutefois, les dispositifs de planification n'entretiennent pas toujours un lien étroit, de premier niveau, avec les opérations et les spécificités techniques des différents services fonctionnels de production, de vente, de logistique ou encore d'administration. De même, les consolidations et agrégations successives propres à la gestion économique et financière prévisionnelle ne permettent pas d'identifier les coûts de la non qualité ou de l'insatisfaction des clients dans leurs relations avec l'entreprise. C'est aussi toute la problématique de *l'usine fantôme* et des coûts cachés qui n'est pas appréhendée aisément par les systèmes d'information comptables et de gestion[1]. Les programmes de performance fournissent une approche complémentaire au processus de contrôle de gestion présenté aux chapitres précédents en proposant un cadre de référence offrant des démarches et des outils spécifiques, afin d'identifier, de

1. *Hidden Factory*, Vollman T. and Miller J., Harvard Business Review, sept.-oct. 1985.

qualifier et de traiter des problèmes de qualité, de satisfaction client, de productivité, d'organisation, de standardisation et de transfert des bonnes pratiques. En outre, ils offrent une forte légitimité à l'action des directions souhaitant améliorer la performance des organisations dont ils ont la charge, en particulier quand les programmes sont adossés à des mécanismes de certification[2] adossés à des organismes internationaux type ISO.

Section 2. Les différents programmes d'amélioration de la performance

Les programmes d'amélioration des performances portent des appellations différentes mais ont un certain nombre de points communs, comme celui de suivre des approches méthodologiques fortement structurées et normées. C'est du point de vue des démarches qualité qu'il faut rechercher l'origine de la plupart de ces programmes, même si diverses influences se sont combinées pour au final produire une offre diversifiée dans ses objectifs et ses composantes. On peut regrouper les différents programmes en trois grandes familles, chacune ayant des objectifs spécifiques : (a) les programmes d'amélioration de la qualité, (b) les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction des coûts, (c) les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus (*lean management*).

A - Les programmes d'amélioration de la qualité

On associe l'origine des premières démarches d'amélioration de la qualité à l'américain W.-E. Deming. Statisticien puis consultant, Deming fut très actif dans les années 50, notamment en Asie et en Europe. Il fut un acteur important des différents programmes internationaux d'aide à l'amélioration du management des entreprises, qui furent financées par les autorités américaines au lendemain de la seconde guerre mondiale. Les approches de Deming furent reprises et systématisées par d'autres consultants, dont Juran

2. C'est ainsi que l'on voit des organismes humanitaires se lancer dans des programmes d'amélioration de la performance par des procédures de certification ISO. Cf « *Medair : première organisation d'aide humanitaire certifiée ISO 9001 : 2000* », in ISO Management Systems, sept.-oct. 2002.

et Crosby dans les années 60 et 70, qui ont joué un rôle clé, avec le japonais Ishikawa – dans la mise au point des démarches formalisées d'amélioration de la qualité des productions industrielles. Ces démarches proposent une méthodologie structurée ainsi que des outils de mesure statistique, d'analyse des problèmes et d'identification de solutions à mettre en œuvre.

a) Une approche structurée

Deming a développé une approche structurée de l'amélioration de la qualité en appliquant une approche en quatre phases : le cycle PCDA (*Plan, Do, Check, Act*), qui permet à la fois de se poser les bonnes questions, d'identifier les meilleures solutions et de les mettre en œuvre. Cette approche a été reformulée et explicitée par la suite en un cycle de cinq phases, dit DMAIC (*Define, Measure, Analyse, Improve, Control*) comprenant 10 étapes. Cette approche, plus complète, inclut des procédures formalisées d'analyse et de résolution de problèmes ainsi qu'une identification monétaire des économies ou des gains attendus du projet d'amélioration à mettre en œuvre. Cette approche en cinq phases fait l'objet d'un large consensus et on la retrouve, à quelques variantes de forme près, aussi bien dans la normalisation ISO 9000 que dans la démarche six sigma, qui sera présentée plus loin.

Les 10 étapes de la norme ISO 9001 (2000)

Phase de définition des problèmes et de chiffrage des coûts (D)

Étape 1 : Sélectionner un ou des projets d'amélioration et quantifier les défauts et problèmes.

Étape 2 : Identifier les processus associés aux problèmes avec l'utilisation de l'approche SIPOC *(Supplier, Input, Process, Output, Customer)*.

Étape 3 : Estimer, chiffrer et documenter le coût des défauts et problèmes.

Étape 4 : Soumettre et présenter à la direction le projet d'analyse, incluant le budget nécessaire à l'analyse ainsi que l'équipe en charge du projet et une estimation des résultats à atteindre.

Phase de mesure *(M)*

Étape 5 : Mettre au point la liste des éléments de processus à mesurer par l'équipe chargée du projet.

Phase d'Analyse et d'identification des solutions *(A)*

Étape 6 : Études des solutions susceptibles de résoudre les problèmes identifiés.

Phase de mise en œuvre *(I)*

Étape 7 : Proposer et documenter les solutions à mettre en œuvre. Mettre en œuvre les solutions et documenter les réductions de coût ou les gains de performance obtenus.

Étape 8 : Valider l'efficacité des solutions retenues.

Phase de Contrôle et de récompense *(C)*

Étape 9 : Standardiser et documenter les changements apportés aux processus par les solutions mises en œuvre.

Étape 10 : Redistribuer une proportion des gains de performance documentés suivant les règles en usage dans l'entreprise.

Ce type d'approche a l'avantage d'être structurante, en permettant :

– d'objectiver la performance attendue par les clients et de faire partager ces attentes de performance en interne ;

– de rassembler les parties prenantes autour d'objectifs opérationnels et organisationnels communs ;

– de rédiger et de tenir à jour la manière dont l'organisation travaille par le biais des manuels de procédures décrivant chacune des activités et des opérations ;

– de définir des formats standards de saisie et de traitement des informations permettant de systématiser la prise d'informations et son analyse ;

– de relier les parties prenantes autour d'un processus : clients, founisseurs, acteurs internes ;

– de créer et maintenir un cycle de retour d'information/retour d'expérience permettant aux parties prenantes une amélioration continue de la performance ;

– d'accroître la transparence en interne ;

– de faciliter et d'accélérer l'apprentissage des nouveaux entrants ;

– de traiter les causes des problèmes et non pas seulement les symptômes ;

– de créer de la confiance en interne – employés, encadrement, direction – et en externe avec les clients, les actionnaires et la communauté.

b) Des méthodes statistiques et d'analyse spécifiques

À cette démarche structurée d'analyse et de mise en œuvre des améliorations dans la conduite des activités, il convient d'ajouter un certain nombre d'outils et de méthodes qui jouent un rôle important dans l'analyse et l'identification des solutions. Il s'agit notamment des approches issues du contrôle statistique des procédés (Statistical Process Control, SPC) développé par Walter Shewart dans les années 30 au sein des Bell Labs, avant d'être repris puis améliorée par Deming, mais aussi des outils et des méthodes comme les diagrammes en arête de poissons pour les analyses causes-effets, les diagrammes de flux et de processus ou encore les diagrammes de Pareto.

EXEMPLE

Utilisation des méthodes statistiques en démarche qualité

Le responsable d'un service de facturation remarque que 56 factures sur 1 254 contenaient le mois dernier une ou plusieurs erreurs, soit 4,4 % des factures émises.

1. *Un diagramme de Pareto* va permettre d'identifier les causes d'erreur principales. Il obtient le diagramme suivant pour les deux principales causes d'erreur.

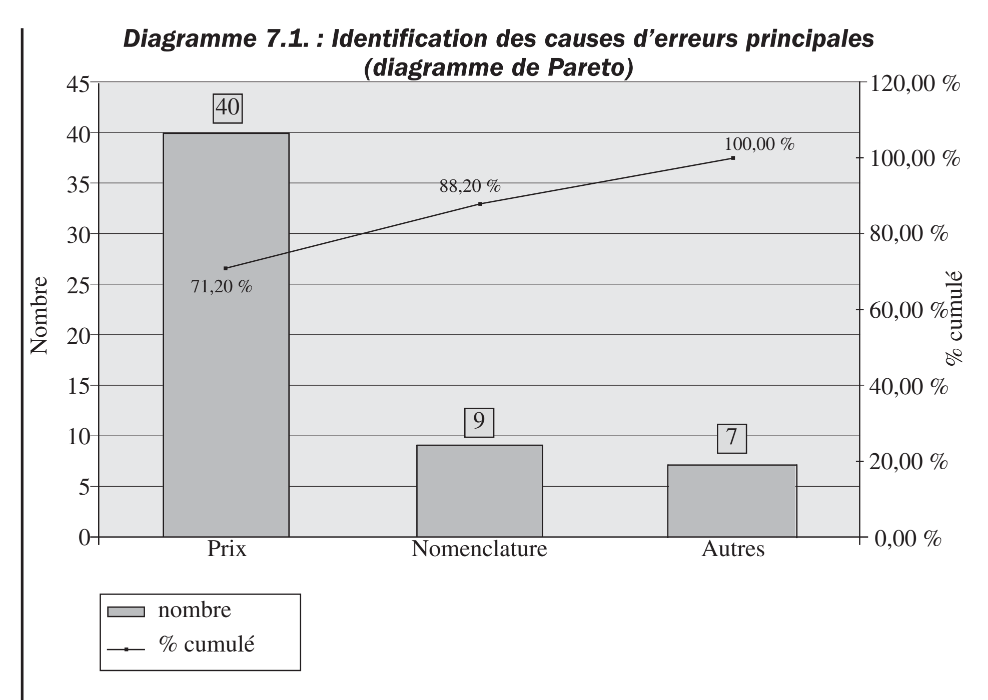
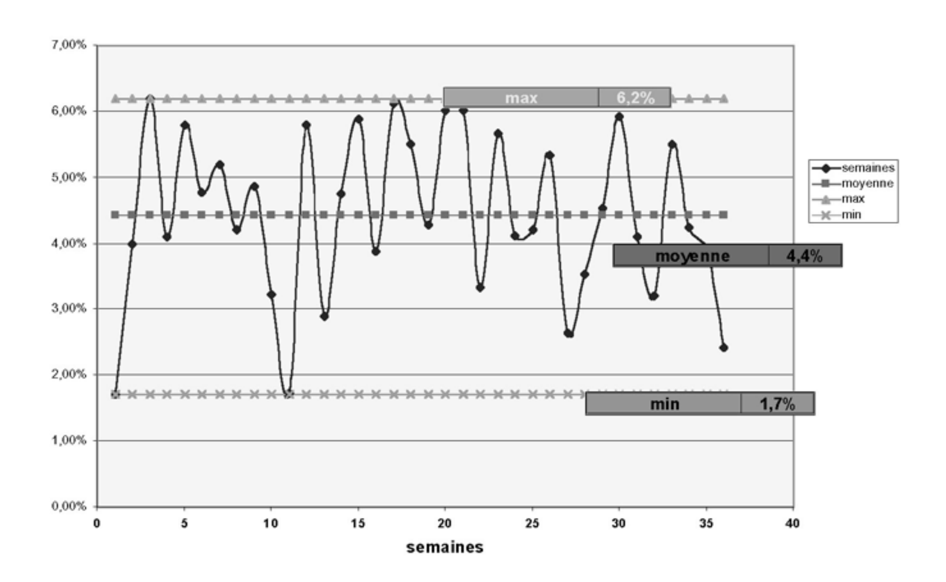


Diagramme 7.1. : Identification des causes d'erreurs principales (diagramme de Pareto)

Ce diagramme révèle que 71 % des erreurs sont dues à une erreur de saisie des prix des articles (compte tenu des taux de réduction appliqués ou négociés avec les clients) et que 17 % sont dus à une erreur de saisie relative à la nomenclature des références d'articles

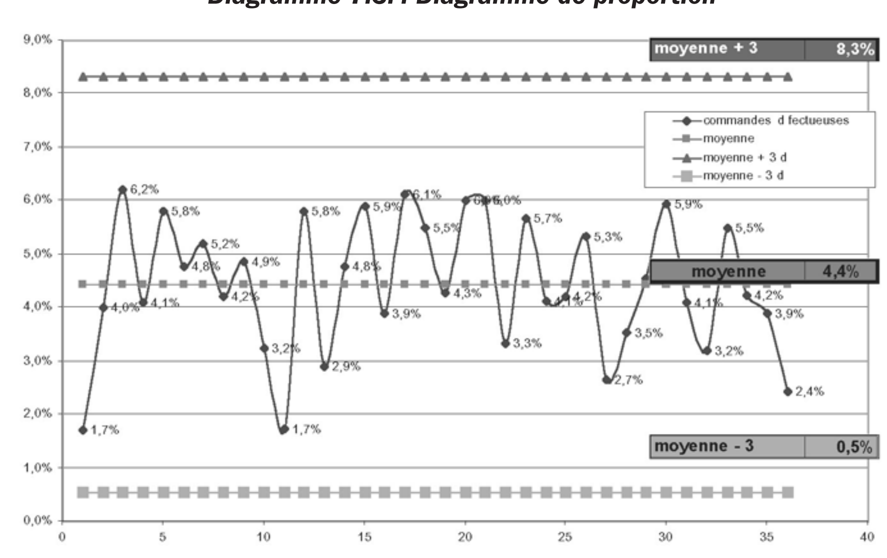
2. Se demandant s'il s'agit d'erreurs inhabituelles au cours de la dernière période, le responsable décide de consulter l'historique des 36 dernières semaines. Il pourra alors construire *le diagramme de fréquence-temps*. Il constate alors que le pourcentage de factures contenant une ou plusieurs erreurs a varié, au cours des six derniers mois, entre 1,72 % et 6,2 %.

Diagramme 7.2. : Diagramme de fréquence-temps



3. Il s'intéresse alors à l'estimation du pourcentage moyen des factures contenant une ou plusieurs erreurs et à l'analyse de l'écart type. Le *diagramme de proportion* montre que le pourcentage moyen de factures contenant des erreurs est de 4,4 % sur les 36 dernières semaines avec une plage de variation (comprenant trois écarts-types) comprise entre 0,5 % et 8,3 %. Autrement dit, en matière de performance du processus, on peut s'attendre au mieux à 0,5 % d'erreurs par semaine et au pire à 8,3 % d'erreurs. Il pourra alors lancer le travail d'analyse permettant d'améliorer le processus en se concentrant sur la principale cause d'erreur et en déduire l'amélioration en terme de diminution de la variabilité de la performance.

Diagramme 7.3. : Diagramme de proportion



Du point de vue statistique, plusieurs effets peuvent affecter un processus :

– sa moyenne peut augmenter ou diminuer ;

– sa variabilité (son écart-type) peut augmenter ou diminuer ;

– sa moyenne et sa variabilité peuvent augmenter ou diminuer simultanément ;

– sa moyenne et son écart-type peuvent rester inchangés.

c) La diffusion des programmes qualité et l'émergence de nouvelles représentations de l'organisation

La plupart des grandes entreprises et de très nombreuses entreprises moyennes ont conduit de tels programmes. Une étude réalisée au Royaume-Uni par l'Institute of Quality Insurance (IQA) en 2002 auprès d'un échantillon représentatif d'entreprises[3] a montré que 63 % des entreprises britanniques ayant un chiffre d'affaires supérieur à 20 millions de GBP

3. *« Pour les décideurs, un système de management de la qualité (SMQ) est un antidote aux mauvaises pratiques de l'audit financier », in* ISO Management Systems, nov.-déc. 2002.

avaient mis en place d'un système de management de la qualité. Les motifs de satisfaction attachés à ces programmes étaient pour 90 % de mieux satisfaire les clients et pour 70 % de fiabiliser la conformité de l'organisation et des processus internes avec des normes en vigueur, en particulier en matière de sécurité. Un résultat intéressant de cette étude a été de quantifier l'inégale diffusion de ces programmes suivant les secteurs fonctionnels de l'entreprise : 73 % des départements ayant des responsabilités de production ont adopté un système de management de la qualité contre seulement 34 % des départements marketing-vente et 37 % des départements de ressources humaines.

La mise en œuvre de ces programmes ne se fait toutefois pas sans résistances, même si leur légitimité – en tant que programme d'amélioration de la qualité – est plutôt bonne auprès des différentes parties prenantes. Les critiques et les objections émanent principalement des salariés et de l'encadrement, pour qui la charge de travail supplémentaire générée est souvent perçue comme de l'administration ou de la bureaucratie supplémentaire ne produisant pas de valeur localement et se révélant coûteuse. Peu de programmes ont échappé à ce type de critiques et il est important, comme nous le verrons plus loin dans ce chapitre, que la direction s'engage en première ligne, afin que l'encadrement et les employés comprennent que ces démarches ne constituent pas une fin en soi mais répondent à des enjeux cruciaux.

Il faut reconnaître à ces programmes d'avoir permis de systématiser des dimensions du management restées auparavant intuitives. Ces démarches ont peu à peu évolué de programmes d'amélioration de la qualité en direction de démarches de management par la qualité qui ont ouvert d'importantes perspectives. On retiendra notamment la diffusion du concept de processus comme un apport important à la représentation des acteurs sur l'organisation, ceux-ci ayant pu sortir de l'approche traditionnelle par l'organigramme pour évoluer vers une représentation plus favorable au changement et au pilotage de la performance organisationnelle.

B - Les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction de coût

Les programmes d'amélioration de la qualité sont principalement tournés vers la satisfaction des clients. Cela n'exclut toutefois nullement le fait qu'ils conduisent à des réductions de coût, grâce à la meilleure organisation et à la rationalisation et l'optimisation des processus permises par la mise en œuvre de ces démarches. Une enquête récente réalisée auprès de 227 entreprises américaines ayant obtenu la certification ISO 9001 : 2000 montre ainsi que 60 % de ces entreprises certifiées estiment avoir réalisées des gains de productivité grâce à la mise en œuvre du système ISO de management de la qualité[4].

Il existe cependant une catégorie de programmes d'amélioration de la performance ayant pour seul objectif d'améliorer la productivité et/ou de réduire les coûts. De nombreuses approches co-existent, et d'une manière générale, ces actions ont moins fait l'objet d'approches normées que les démarches qualité, même si la plupart de ces programmes se réclament d'une approche de la réduction des coûts par optimisation des processus. Ces démarches sont la plupart du temps pilotées ou mises en œuvre par des consultants, qui ont créé un véritable marché de l'aide à l'amélioration de la productivité dans différents domaines, les plus importants étant la productivité de la main d'œuvre, l'optimisation de l'utilisation des équipements, la réduction des rebuts et des pertes matières et composants, l'optimisation de l'utilisation de l'énergie, et enfin la réduction des frais financiers et des frais administratifs. Historiquement, la plupart de ces programmes ont concerné les gains de productivité du personnel. On notera que le marché est stimulé par le modèle contractuel proposé par les cabinets de consultants qui se rémunèrent en partie sur les économies qu'ils auront fait réaliser à l'entreprise. Il y a peu d'élaborations théoriques et normatives liées à ces démarches et on dispose de peu de données sur l'étendue de ce marché. Des estimations montrent toutefois que celui-ci est moins développé que celui de la certification et des

4. « *Appliquer ISO 9001 : 2000. Une étude américaine de l'expérience des utilisateurs », in* ISO Management Systems, nov.-déc. 2002.

différentes démarches d'amélioration de la qualité et d'optimisation des processus.

Les démarches d'amélioration de la productivité

Le cœur des approches d'amélioration de la productivité repose sur un travail de formalisation des ressources et des capacités et de leur utilisation moyenne selon différentes périodes de temps. Une fois ces données collectées, il est alors possible d'améliorer la planification des besoins et de mettre en place des mécanismes d'optimisation de l'utilisation des ressources. Ces optimisations sont obtenues par un allongement des prévisions ainsi que par une plus grande flexibilité et polyvalence des ressources.

Pour ce faire, des collectes systématiques de données sont réalisées afin de mesurer le taux moyen d'utilisation des capacités selon différents horizons de temps : l'année, le trimestre, le mois, la semaine et la journée. Suivant le type de ressource dont il s'agit d'améliorer la productivité, on mesurera les heures non productives du personnel opérationnel, les espaces sous-utilisés, les pertes et rebuts, les variations de la consommation en énergie, etc.

Les approches conduites peuvent prendre en compte d'autres dimensions comme l'organisation de la transmission de l'information, la qualification des personnels ou encore la qualité de la supervision.

Dans une étude publiée en 2003, l'un des cabinets leader dans l'amélioration de la productivité de la main d'œuvre estime ainsi que plus de la moitié des gains de productivité sont obtenus par une amélioration de la planification et de la qualité de la supervision.

Source **:** ***Productivity Study*****, October 2003.**
www.proudfootconsulting.com

D'une manière générale, les entreprises communiquent peu sur leurs programmes d'amélioration de la productivité, externalisant aux cabinets la tâche souvent difficile et ingrate de conduire les projets. En effet, contrairement aux démarches qualité dont la légitimité est aisément fondée par le service aux clients, la légitimité des démarches de réduction de coûts est

moins évidente – sauf bien sûr pour les actionnaires – s'il n'y a pas de retour local d'une proportion des gains de productivité. Pour cette raison, les entreprises se montrent assez peu loquaces en interne sur ces programmes. On notera enfin que la plupart de ces cabinets travaillent au niveau du management intermédiaire, auprès duquel ils mettent en place de nouveaux mécanismes de planification, d'organisation et de supervision.

Il existe cependant des programmes de réduction de coût que les entreprises affichent et sur lesquels elles communiquent beaucoup. C'est par exemple le cas de l'opérateur français de télécommunication FRANCE TELECOM et de son programme TOP. Ce programme, lancé en 2002, vise à permettre de réaliser 15 milliards d'Euros d'économies, ces 15 milliards devant être utilisés pour alléger l'endettement du Groupe.

Le programme de réduction des coûts TOP de France Telecom : l'exemple de la réduction des coûts d'achat *(TOP Sourcing)*

Le programme TOP Sourcing, chantier central et totalement transversal, se déroule en trois vagues. La première vague s'est déroulée de janvier à juin 2003 et a traité 41 commodités et 6,4 milliards d'euros de dépenses. Elle s'est traduite par une réduction de 60 % du portefeuille de fournisseurs. Cette vague délivre ses premiers résultats. La deuxième vague, lancée fin juin 2003, traite 22 commodités et 3,4 milliards d'euros de dépenses du Groupe. La troisième vague, lancée en janvier 2004, traite 2,7 milliards d'euros de dépenses. Par ailleurs, des améliorations régulières sont enregistrées sur des commodités qui ne sont pas inclues dans ces programmes.

L'impact attendu pour l'année 2003 est de plus de 700 millions d'euros de réduction des coûts. Au total le programme TOP Sourcing confirme son objectif de générer un gain de 4 milliards d'euros sur la période 2003-2005.

***Source :* Communiqué de presse de France Telecom, octobre 2003.**

Les réductions de coût mentionnées ici sont issues d'une centralisation et d'une réorganisation des services achats, se traduisant par une diminution importante du nombre de fournisseurs. Cette action ne constitue que

l'un des axes de réduction de coût de ce programme qui en comporte une demi-douzaine.

Les entreprises communiquent sur ces programmes dans le but de soutenir le cours de l'action ou de le valoriser. Les marchés financiers tendent en effet à réagir positivement à l'annonce de programmes de réduction de coûts. Des travaux réalisés par le cabinet McKinsey ont cherché à estimer l'impact des annonces de programmes de réduction de coût sur le cours de bourse dans le secteur bancaire au cours des années 2000 et 2001. Une variation positive du cours de bourse a ainsi été décelée dans 6 annonces sur 7 entre novembre 2000 et novembre 2001. L'impact sur le cours de bourse a été estimé entre 1 et 10 % suivant les banques. Dans le cas de l'impact négatif, l'analyse montre qu'il est dû au caractère jugé irréaliste des objectifs affichés par les dirigeants.

En conclusion sur ces différents programmes, on retiendra qu'ils n'obéissent pas à des logiques méthodologiques aussi normées que celles des démarches qualité, mais qu'ils sont utilisés par de nombreuses directions d'entreprises pour restaurer leur compétitivité-coûts et pour maintenir la confiance des marchés financiers.

C - Les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus

Ces programmes ont pour caractéristique d'afficher des ambitions stratégiques fortes. Ils se définissent comme des outils de configuration ou de reconfiguration des processus et des activités au service d'une stratégie, par opposition aux programmes centrés sur la seule amélioration de l'efficacité opérationnelle.

a) Le *Business Process Reengineering*

Le concept de *Business Process Reengineering (BPR),* que l'on a traduit en France par reconfiguration des processus, est apparu au début des années 90. Le BPR vise à réorganiser les processus clés d'une entreprise en fonction de ses impératifs stratégiques de marchés et de ses clients. Il ne s'agit pas seulement de mieux conduire les opérations et les activités mais de se poser la question du type d'activités qu'il est pertinent de mettre en œuvre pour réaliser au mieux les attentes de performance des

marchés et des clients. Le BPR s'est donc voulue une démarche plus globale que les programmes de réduction de coût ou que les démarches qualité : sa mise en œuvre conduit de fait à réorganiser en profondeur les entreprises. Les deux principaux inititiateurs du *BPR* sont Hammer et Champy[5].

Le BPR a connu son heure de gloire au milieu des années 90. Selon Champy, près de 70 % des plus grandes entreprises américaines déclaraient avoir conduit des opérations de BPR entre 1992 et 1995. Les résultats n'ont pas toujours été à la hauteur des attentes suscitées mais l'approche par les processus s'est répandue comme une méthodologie pertinente d'analyse des activités et de l'organisation.

b) Le *Lean Management*

Recouvrant certains des concepts du *Business Process Reengineering*, une autre approche de l'amélioration des performances, venant initialement de la gestion de production, s'est diffusée à partir de la fin des années 90 : il s'agit des démarches de type *lean management*. Les termes de lean management et de lean enterprise (« l'entreprise au plus juste ou encore l'entreprise svelte ») ont été popularisés par l'ouvrage *The machine that changed the world : the story of lean production* publié en 1990 par des experts du groupe International Motor Vehicle du MIT[6]. Réalisé à l'issue d'une recherche de 5 ans ayant mobilisé des ressources considérables, cet ouvrage analysait les raisons des différences de performance (en qualité et en productivité) entre les industries automobiles japonaise et américaine. La mise en œuvre des principes de *lean management* était ainsi considérée comme étant à l'origine de ce différentiel de performance. Les méthodes de management japonaises utilisaient moins de ressources pour le même résultat : moins de main d'œuvre, moins d'espace, moins de capital, moins de stock, moins de temps de développement, que ce soit pour la production, le développement, les relations

---

5. Hammer M. Champy J. (2001), *Reengineering the corporation*, Nicholas Brealey Publishing, 3rd edition.

6. Womack J.P., Jones D.T., Roos D. (1990), *The machine that changed the World : the story of lean production*, Rawson Associates, New-York.

clients ou le service après-vente. Les pratiques japonaises de *lean management* ont d'abord été formalisées sous l'angle de la gestion de production, avant d'être étendues à l'ensemble de l'entreprise en appliquant le concept de création de valeur utile pour le client final, rejoignant ainsi par les opérations l'approche du BPR.

Au cœur du *lean management* se trouve l'analyse des activités et des processus, ainsi que l'ensemble des techniques associées à l'identification de la création de valeur utile pour le client final. Point important : la démarche déborde les frontières de l'entreprise pour s'intéresser à la chaîne de valeur dans laquelle opère l'entreprise : clients, fournisseurs et partenaires, ce qu'ils attendent et ce que l'on peut leur demander pour améliorer la satisfaction de leurs besoins et l'efficacité opérationnelle des composantes de la chaîne de valeur. Comme le BPR, le *lean management* a été considéré comme un outil puissant de remise en cause des modes d'organisation, en permettant d'échapper au regard contraint que l'on pose traditionnellement à partir de l'organigramme et des frontières strictes de l'entreprise et qui limitait fortement l'identification des changements les plus porteurs de performance.

Ce concept de *lean management* connaît un grand succès depuis la fin 90 et le début des années 2000. Il a contribué à fédérer les approches qualité et productivité, actualisant de fait la vision de Deming selon laquelle la qualité génére la productivité. La filiation avec les démarches d'amélioration de la qualité est très forte : le *lean management* est mis en œuvre par le biais de méthodologies normées, qui ont donné lieu à divers mécanismes de certification, en particulier avec la démarche *six sigma*.

c) *Six Sigma* et *Lean Six Sigma*

Cette démarche *six sigma*, également dénommée *lean six sigma* dans certaines entreprises[7] a l'avantage de constituer une doctrine claire, formalisée et quantifiée financièrement, donnant lieu à des processus de certification des personnes formées et chargées du déploiement de la démarche dans leur entreprise.

---

7. « How Xerox Got up to Speed : learning fast from GE Capital, it applied Lean Six Sigma with a vengeance », *Business Week*, pp. 69-70, May 3, 2004.

Un outil clé du Lean Management : le *Value Stream Mapping*

Le Value Stream Mapping consiste à différencier trois types d'activité :
1. Les activités qui produisent de la valeur ajoutée utile et valorisée par le client final.
2. Les activités qui ne produisent pas de la valeur ajoutée valorisée par le client final.
3. Les activités nécessaires pour l'entreprise mais qui ne produisent pas de la valeur ajoutée valorisée par le client final.

Popularisée à la fin des années 90 par le PDG de General Electric[8] qui en avait fait son cheval de bataille, *six sigma* peut être défini comme un modèle normé (conduisant à des certifications) de déploiement d'outils déjà connus pour la plupart. L'appellation de la méthode est liée à l'objectif de qualité poursuivi, soit 6 sigma (6 s) qui signifie, du point de vue statistique, un écart type de 6 dans une loi de distribution normale, soit 3,4 défauts par million d'opportunités. Cet objectif de quasi perfection est extrêmement ambitieux et donne lieu à des évaluations précises d'enjeux financiers en terme d'économies de coût ou de profits supplémentaires, ce qui permet de dresser des priorités d'action en fonction de l'impact financier des enjeux d'amélioration.

Mais ce qui différencie cette démarche 6 sigma des démarches qualité présentées plus haut, ce sont trois originalités :

1) la prise en compte du concept de processus créant de la valeur pour le client final, repris des approches de la *« lean entreprise » ;*

2) le déploiement direct par le personnel de l'entreprise : superviseurs et encadrement sont formés par des consultants-instructeurs, puis sont certifiés après avoir conduit leurs premiers projets au sein de leur entreprise. Le recours aux consultants se situe ainsi principalement en amont, lors de la formation puis de l'accompagnement dans les premiers projets,

8. *Cf.* le site web 2004 de General Electric sous l'onglet *six sigma the roadmap to customer impact* : *« Six sigma has changed the DNA of GE : it is now the way we work – in everything we do and in every product we design ».*

contrairement à la plupart des programmes d'amélioration de la performance, qui font majoritairement appel à des consultants pour la mise en œuvre ;

3) la hiérarchisation de la planification des projets tient compte du potentiel d'économies ou de revenus additionnels. Au stade de la réalisation des projets, un suivi de la matérialisation de ces économies et/ou revenus additionnels est également systématiquement réalisé, en coopération avec les services de contrôle de gestion.

Certaines entreprises font de Six Sigma un outil de leur démarche commerciale

General Electric Capital, la branche de services financiers de General Electric, a développé une offre de services administratifs prenant en charge l'intégralité des activités de facturation. Cette prise en charge correspond à une opération d'externalisation pour les entreprises faisant appel à GE Capital. A la demande de ses clients, dans la phase de négociation, GE Capital fournit un diagnostic approfondi de l'ensemble des processus administratifs de son client, en utilisant une approche *Lean Six Sigma.*

La démarche vise à répondre avec le plus de pertinence et d'efficacité possible aux demandes des clients en terme de produits et de services, afin d'améliorer la rentabilité globale de l'entreprise. Six sigma s'applique aussi bien aux activités de développement, de support et de services aux clients qu'aux activités de production. Dans les faits, la démarche s'applique bien lorsqu'il est possible d'obtenir des données quantifiées sur les activités et c'est aussi l'un des intérêts de la démarche que de formaliser et mesurer systématiquement les activités des services administratifs, commerciaux et fonctionnels.

Six Sigma repose sur trois piliers

1. Le client : c'est à partir du client que sont définis les attributs de la qualité et le niveau d'attente sur chacun des attributs.

2. Le processus : six sigma se concentre sur la façons dont les processus sont organisés afin de réduire les variations dans la qualité des produits o u des services fournis. Les clients –internes ou externes- doivent toujours avoir le même niveau de perception de la qualité du produit, de la transaction ou du service.

3. L'employé : Six Sigma concerne l'ensemble des employés qui doivent s'engager envers cette forme d'excellence. Quatre niveaux de formation sont organisés dans ce but : sensibilisation, formation d'équipiers et enfin formation de spécialistes conduisant à une certification avec 4 niveaux : green belt, black belt, master black belt et experts DFSS (Design For Six Sigma).

Le cœur du déploiement *six sigma* repose sur les *Black Belt* : ce sont des chefs de projet de 25 à 35 ans ayant de bonnes qualités de leadership et des expertises analytiques éprouvées. De 1 à 3 % des effectifs d'une entreprise est concerné par ce niveau. Dans certaines entreprises, les black belts sont un passage obligé pour progresser vers des échelons élevés de responsabilité. La certification Six sigma est également utilisée pour intégrer les jeunes diplômés dans certaines entreprises. Chez Ford, qui a déployé six sigma, 1 % de la population enployée est certifiée black belt, 30 000 employés ont été sensibilisés/formés au niveau green belt et 170 employés sont certifiés *master black belt*.

Deux exemples d'actions Lean Six Sigma chez Xerox

Chez Xerox, des équipes des approvisionnements, de la production et de la recherche développement se sont unies pour résoudre un problème sur un automate d'impression lancé en 2003 et valant 500 000 $. L'équipe a utilisé une approche lean six sigma et a résolu en moins d'un mois un problème signalé par les clients et ayant coûté plus de 2 millions de dollars en intervention de la part de Xerox. Pour cela, l'équipe est parvenu à identifier très précisément la cause des problèmes qui n'était pas de nature mécanique mais chimique et qui n'était pas détectable d'un point de vue traditionnel. La conséquence a été de revoir, après de multiples tests menés conjointement avec le fournisseur d'encre, la composition chimique des encres utilisées.

Source **: « How Xerox Got up to Speed : learning fast from GE Capital, it applied Lean Six Sigma with a vengeance »,** ***Business Week*****, pp 69-70, May 3, 2004.**

Ce type de programme est particulièrement lourd et coûteux à mettre en œuvre et n'est généralement déployé que dans le cadre de grandes organisations. Il a conduit certaines entreprises à créer un service fonctionnel spécifique d'assistance au déploiement des programmes de *lean management*. Ce service fonctionne en complémentarité avec le contrôle de gestion, qui a la responsabilité de chiffrer les économies ciblées par les actions programmées et de les comptabiliser après mise en œuvre. Le contrôle de gestion contribue à donner priorité aux actions conduites par les équipes dédiées à l'amélioration continue des performances et en valorisant financièrement les gains et économies réalisés.

Section 3. Les facteurs clé de succès de la mise en œuvre des programmes d'amélioration des performances

La mise en œuvre de programmes d'amélioration de la performance n'est pas toujours couronnée de succès et nombreuses sont les entreprise qui ont enregistré des échecs. Mal conduites, de telles démarches exposent

à ce que l'on n'obtienne pas les améliorations ou les économies ciblées, ou bien que celles-ci ne soient obtenues que le temps de la conduite du programme, sans garantie de pérennité, ou encore que l'on démotive les parties prenantes au projet et par extension, l'organisation et son management. Ces démarches ne sont donc pas sans risques mais n'exposent pas non plus aux mêmes types de risques : une démarche d'amélioration continue de la qualité ne remet pas autant en cause qu'une démarche de réorganisation par les processus, qu'il est d'ailleurs beaucoup plus difficile d'appréhender dans ses objectifs et ses attendus.

L'un des écueils majeurs auxquels les entreprises sont confrontées est de ne considérer trop souvent ces programmes que sous leur angle technique. Ces derniers se prêtent en effet aisément au fantasme de la *« solution technique ou de la solution outil »* au risque de passer sous silence les aspects humains et relationnels qui jouent un rôle crucial dans la réussite de ces actions. Cela suppose un certain nombre de savoir-faire qui dépassent la seule maîtrise des méthodologies : ces savoir-faire renvoient à l'univers de la prise de décision, de la gestion de projet et de la conduite du changement.

A - Choix et décision de mise en œuvre d'un programme d'amélioration des performances

Combien de programmes interrompus avant leur mise en œuvre effective ou encore restés circonscrits à une entité ou un processus pilote ? Face à la lourdeur de ces démarches et aux risques d'enlisement, il est important que les dirigeants appréhendent des enjeux précis de réussite ainsi que les exigences d'engagement de leur part mais aussi de l'encadrement. N'oublions pas les effets mimétiques très courants dans l'univers du management et de la gestion : de nombreux consultants et services fonctionnels vivent pour une large part du lancement et de la mise en œuvre de ce type de programmes et nombreux sont ceux qui montent en épingle les programmes d'amélioration de la performance réalisés par d'autres entreprises, généralement concurrentes et dotées d'un pouvoir d'attraction car plus rentables ou plus grandes.

Que faut-il prendre en compte pour préparer et instruire une décision relative à la mise en œuvre d'un programme d'amélioration des

performances ? En premier lieu, il convient de choisir la démarche la plus en phase avec les enjeux recherchés. S'il est perçu comme assez naturel qu'une entreprise industrielle soit soucieuse de qualité – les programmes d'amélioration de la qualité et de certification ne génèrent pas de résistances importantes – il en va tout autrement des autres types de programmes, qui visent à réorganiser les entreprises pour gagner en productivité, en réactivité, en innovation et en coûts. Ces programmes sont beaucoup plus risqués car ils remettent en cause des situations de pouvoir, des habitudes et des avantages existants au profit de nouveaux acteurs qui sauront tirer avantage de ces changements.

La décision nécessite un minimum de préparation pour les dirigeants telle que l'évaluation du degré de changement envisagé – simple changement de procédure ou refonte des structures et des équipes –, une socio-graphie des populations impliquées dans l'opération – alliés, opposants, passifs – une estimation financière sérieuse des investissements nécessaires, des facteurs de succès, des retombées et des risques de l'opération. Des phases peuvent être planifiées pour fixer des repères susceptibles de conduire à un arrêt ou une poursuite ou à une redéfinition de l'opération.

Enfin, il est important d'afficher une certaine constance : on ne peut changer d'approche et de programme tous les deux ou trois ans au rythme des modes et des changements d'appellation. Il est préférable de faire évoluer le spectre d'application d'une méthode, par exemple de l'amélioration de la qualité vers une amélioration du pilotage des projets ou de la réduction des délais voire des coûts. Certaines entreprises n'ont pas échappé à la succession de méthodes présentées toutes comme « la » méthode qui va permettre de résoudre les problèmes et restaurer la compétitivité : de telles successions finissent par lasser, décrédibiliser et du même coup démotiver les parties prenantes.

B - L'enjeu de l'acceptation de ce type de programme par les employés et par l'encadrement

Que sait-on de l'acceptation de ces programmes par les employés et par l'encadrement ? On ne dispose pas d'études ayant construit des échelles d'angoisse, d'anxiété ou de stress relatives à la perception de ces

programmes. On sait cependant que l'anxiété augmente avec les programmes de réduction de coût et de réorganisation des processus, qui génèrent presque toujours des changements de structures et d'organisation se traduisant par des redéploiements, des réaffectations de postes, des redéfinitions de fonctions et des compressions d'effectifs. On sait également que la perception du changement varie avec les individus et qu'il se trouve toujours des personnes motivées par une perspective d'évolution des pratiques et des modes d'organisation, mais également des individus peu motivés et découragés par les mêmes perspectives. Il n'y a pas de réaction unique à une même situation de changement : celle-ci est largement conditionnée par la culture personnelle et organisationnelle, l'âge et l'expérience, les perspectives et la relation avec l'encadrement et les dirigeants. On s'en douterait : l'acceptation des programmes d'amélioration de la performance ne va pas de soi, il s'agit même du principal enjeu de ce type de programme.

L'évolution des termes témoigne de la prise en compte progressive des aspects humains dans les programmes d'amélioration des performances. Par exemple, le terme de « *corporate transformation* » est apparu il y a quelques années dans la littérature managériale pour précisément rendre compte des enjeux liés à la conduite des changements lourds au sein des grandes organisations. Ce terme s'est substitué à la terminologie plus technocratique de réorganisation, de *reengineering* ou encore de *downsizing* ou de *rightsizing*, qui furent beaucoup employés au cours des années 90. Cette évolution sémantique traduit la prise en compte du niveau émotionnel dans ces opérations d'amélioration de la performance. Un certain nombre de leçons des nombreux échecs d'opérations de BPR ont été retenues : on ne peut présenter et utiliser les programmes d'amélioration des performance uniquement comme des dispositifs d'optimisation technico-procédurale justifiés au nom de raisons économiques.

Ce concept de transformation organisationnelle a ajouté des dimensions plus globales à ces programmes, afin qu'encadrement et employés puissent par exemple inclure des retours sur leurs conditions de travail et l'allocation de leur temps. Ainsi, nombreux sont les programmes d'amélioration des performances qui incluent une transformation des modes de fonctionnement interne afin d'enrichir les définitions de fonction et les responsabilités des employés et de l'encadrement, conduisant par

exemple à de nouveaux modes de fonctionnement, favorisant les contacts, la concertation, la prise d'initiative, la prise en compte systématique des retours d'expérience, la participation aux études amont et la prise en compte de propositions dans l'organisation du travail. L'acceptabilité en devient alors plus facile, car ces programmes apparaissent comme des transformations dans lesquelles l'ensemble des parties prenantes peut être gagnant. L'acceptation de ces programmes et la motivation des employés et de l'encadrement y gagnent quand le but dépasse les seules logiques de la qualité, de la productivité et de la performance pour les clients et pour les actionnaires.

La clarification et l'affichage du portage politique de ces programmes font également partie des bonnes pratiques de *transformation organisationnelle*. Portage et/ou parrainage humanisent ces démarches en leur donnant tout simplement un visage. On se motive plus pour une personne ou un groupe de personnes que pour un objectif.

Deux clés de la transformation organisationnelle :

(a) Le partage des enjeux de progrès

Au delà des informations habituelles de *benchmarking*, un large partage des informations, bonnes et mauvaises, sur les performances de l'entreprise, problèmes de management compris, joue un rôle déterminant dans l'identification des enjeux de progrès les plus pertinents. De nombreuses entreprises demandent ainsi à certains de leurs principaux clients de venir témoigner de leurs expériences et de leurs perceptions. Elles mobilisent en parallèle l'avis de leurs employés et de l'encadrement sur les meilleurs moyens d'améliorer la satisfaction des clients.

(b) L'implication active des dirigeants

La qualité et l'intensité du contact des dirigeants et de l'encadrement avec les employés est fondamentale pour réussir un programme de transformation. Ainsi, chez Xerox, qui s'est lancé courant 2002 dans un vaste programme de *Lean Six Sigma,* les dirigeants du plus haut niveau ont été formés à l'approche, le P-DG Anne M. Mulcahi s'étant donné pour objectif d'être certifié *black belt*. Depuis cette date, 250 projets visant à améliorer la performance de processus ont été lancés chez Xerox.

Ces recommandations, frappées au coin du bon sens, ont aussi leurs limites. La question de la redistribution et/ou du partage des économies ou des gains obtenus par ces programmes d'amélioration des performances peut en effet être posée par les parties prenantes et notamment les employés et les cadres ayant activement participé à ces opérations. Cette question n'est pas toujours explicitement discutée, notamment quand ces programmes apparaissent comme un moyen d'assurer la survie de l'entreprise et le maintien des emplois, ce que les directions d'entreprise ne manquent pas d'argumenter. Cela dit, quand de tels programmes s'institutionnalisent, ce type d'argumentation est de moins en moins acceptée par les employés qui attendent des retours. Quel type de retour et selon quelles modalités les mettre en place : primes fixes, pourcentages sur les économies réalisées, primes collectives ou individuelles ? Ce débat est ancien : il remonte au lancement des premiers dispositifs d'organisation « scientifique » du travail dans les années 1920-1930. Il a constamment été repris par les grands auteurs comme Chris Argyris, Peter Drucker ou Douglas McGregor – pour n'en citer que quelques-uns – qui se sont interrogés sur les conditions d'émergence d'une « démocratie industrielle » et « d'un management par les objectifs » favorisant la coopération entre les différentes populations au sein des organisations et des entreprises.

Il existe cependant une tradition académique précise de discussion sur les enjeux de la redistribution des économies réalisées dans le cadre de ces programmes d'amélioration de la performance, il s'agit de la littérature relative au « *productivity gainsharing* ». L'une de ces traditions est représentée par la philosophie dite du Plan Scanlon et de ses principes. Ces principes conjuguent des éléments à la fois éthiques, avec le souci de la démocratie à l'intérieur des entreprises – participation des employés contre juste rémunération –, et professionnels : comment améliorer les performances des organisations par la prise en compte des idées des employés et leur implication dans les changements. Les principes Scanlon, développés notamment par Frost et al.[9], prévoient ainsi des modalités précises de participation des employés aux gains de productivité.

9. Frost C.-J., Wakely, R. Ruh (1996), *The Scanlon Plan for Organization Development*, MSU Press.

Les principes Scanlon de partage des gains de productivité

Les principes Scanlon ont été développés dans les années 40-50 à l'initiative de Joseph Scanlon. Joseph Scanlon fut ouvrier dans les aciéries durant la dépression des années 30 et devint responsable syndical. Il fut invité à travailler avec Douglas McGregor du MIT sur les principes de la participation (*employee involvement*) et de la répartition des gains de productivité (*productivity gainsharing*). La formalisation des principes fut poursuivie par Frost à l'Université du Michigan.

L'idée centrale vise à mettre en œuvre un cercle vertueux. Si l'entreprise annonce une politique précise de répartition des gains de productivité aux employés ayant contribué à l'amélioration des processus, alors l'entreprise stimule la créativité et la prise d'initiatives. Pour cela, il est nécessaire de mettre en place un système aussi « objectif » que possible de mesure des gains de performance. Il est également préconisé de mettre en œuvre deux types de collectif : 1) un comité de production lié à un département ou un service et qui est chargé de faire remonter, d'analyser et de mettre en forme les idées d'amélioration 2) un comité de suivi des améliorations de performance, composé de représentants du comité de production mais aussi de la hiérarchie (on préconise 8 à 12 personnes) et qui statue à la fois sur l'opportunité des idées d'amélioration de la performance et sur les modalités de la répartition des gains entre les parties prenantes.

Ces principes sont très proches de ceux qui seront mis en œuvre plus tard au sein des entreprises japonaises et qui ont été abondamment décrits dans la littérature spécialisée.

Il n'y a cependant pas de modèle unique de répartition des gains de productivité qui aurait été formalisé bien que de nombreuses études aient cherché à identifier des optimums. Selon Lamprecht[10], les études longitudinales conduites à la fin des années 70 sur des entreprises ayant adopté des systèmes formels de répartition des gains de performance tendent à

10. Lamprecht (2003), *Démystifier Six Sigma*, AFNOR.

indiquer que les bonus annuels liés aux améliorations de performance et répartis aux employés de premier niveau se situeraient entre 20 et 30 % de leurs salaires de base. L'important est que de tels dispositifs soient clairement insérés dans les politiques de rémunération et d'incitation financière des entreprises. Les programmes très formalisés de type six sigma recommandent fortement la mise en place de tels dispositifs sans toutefois les normer précisément. Eluder cette question peut paraître beaucoup plus critique aujourd'hui, dans la mesure où dirigeants et cadres ont vu la part variable de leur rémunération liée aux résultats s'accroître très sensiblement, notamment avec les pratiques de *stock options* !

C - La capacité des dirigeants et de l'encadrement à communiquer et à assurer le sponsorship politique de ces programmes

On le voit bien au travers des éléments qui viennent d'être discutés : ces programmes d'amélioration des performances ne vont pas de soi. Ils doivent être adaptés aux réalités des organisations et ils nécessitent d'importantes actions de communication, particulièrement dans leur phase de lancement. L'incertitude génère de l'anxiété qui a vite fait de se transformer en résistance et en opposition quand la communication sur les intentions, l'étendue et les enjeux du changement n'est pas claire. Les dispositifs de pilotage des programmes de type six sigma intègrent ces enjeux de conduite du changement en définissant des rôles à attribuer : comme ceux de *process owners*, de *sponsors* et de *champions*.

Les enjeux de conduite de changement ne sont pas sans paradoxes. En effet, seul un sponsorship politique marqué permet d'assurer une impulsion suffisamment forte pour entraîner l'adhésion des parties prenantes. En même temps, ce processus politique doit conduire à une véritable appropriation des enjeux par les parties prenantes et à une forte responsabilisation. Il s'agit d'éviter que les enjeux de la transformation et les difficultés qui lui sont liées ne soient perçus comme du domaine et de la responsabilité exclusive des dirigeants. Ce n'est en effet que lorsque les parties prenantes ont compris qu'ils détiennent une grande partie des réponses aux difficultés que les actions de changement peuvent aboutir.

Au delà d'une forte impulsion politique des dirigeants, il est nécessaire de prévoir une équipe de soutien dédiée, une durée du programme qui soit

précisée et limitée avec des objectifs précis sur lesquels on communique, ainsi que des retombées et des retours pour les parties prenantes. Il est important de bien cibler le choix des premières actions afin de crédibiliser l'engagement de l'entreprise et de ses parties prenantes. Par exemple, quand on veut lancer une action au niveau des services fonctionnels, on choisit de préférence ce qui est le plus aisé à mesurer : les services de prises de commandes, de facturation, d'administration, avant d'aborder les autres domaines comme la gestion des ressources humaines ou un service juridique.

Tout cela exige de vraies capacités de jugement quant à la nature et à la quantité d'information nécessaire pour réaliser un diagnostic et formaliser des enjeux pertinents et crédibles. La plupart des programmes d'amélioration des performances reposent sur la mise en œuvre de dispositifs statistiques sophistiqués de mesure de la qualité et/ou de la productivité. Ces dispositifs sont utiles, mais ils peuvent être myopes dans le sens où ils ne rendent pas forcément compte de ce qui est attendu et valorisé par les clients : un seul client insatisfait peut parfois en dire plus que de nombreux questionnaires et mesures statistiques. En d'autres termes, on tend à n'identifier que les problèmes que l'on sait résoudre.

Enfin, il convient de prendre garde au parasitage de ces méthodes consistant à les formaliser à outrance. Ceci entraîne un recours intensif à des consultants et à des formations internes coûteuses tout en élevant inutilement le niveau de complexité, ce qui a pour effet paradoxal de mettre en péril la démarche.

Conclusion

Le processus de contrôle de gestion vise à mesurer la performance mais aussi à l'améliorer en permanence au travers des procédures de planification, d'analyse des résultats, d'allocation des ressources, d'analyse et de diffusion de l'information. Ces procédures gagnent à être accompagnées et complétées par des dispositifs situés au plus près des opérations et des activités : c'est ce qu'offrent les programmes qui ont été présentés et discutés dans ce chapitre. Il existe une tradition ancienne autour de ces programmes, notamment en matière d'amélioration de la qualité, mais le périmètre de ces programmes s'est constamment élargi pour englober

aujourd'hui qualité, productivité, délai, et innovation dans des perspectives de plus en plus stratégiques, prenant en compte les chaînes de valeur au sein desquelles évoluent les entreprises. Les méthodologies ont évolué en conséquence, avec un centrage de plus en plus marqué autour du concept de processus. L'un des paradoxes de ces dispositifs est qu'ils se présentent sous un aspect fortement normé et technicisé, alors que pour réussir, ils nécessitent un important cadrage politique et de véritables savoir-faire en accompagnement et conduite du changement !

On notera enfin que la course à l'efficacité opérationnelle ne peut se substituer à la stratégie : comme Porter l'a bien montré, l'amélioration constante de la performance opérationnelle est une condition nécessaire mais non suffisante pour le maintien d'un avantage concurrentiel durable. Celui-ci repose pour une large part sur la consistance stratégique entre les choix de positionnement, d'activités et d'organisation, permettant de maintenir une ligne claire et lisible pour les clients, les employés et les parties prenantes (fournisseurs, financeurs...). L'avantage concurrentiel durable résulte d'une combinaison intelligente de choix stratégiques et d'une mise en œuvre des meilleures pratiques de pilotage de la performance opérationnelle telles que celles qui ont été présentées dans ce chapitre.

BIBLIOGRAPHIE

COPELAND T. (2000) : « Cutting Costs without Drawing Blood », *Harvard Business Review*.

DEMING W.-E., WALTON M. (1988) : *The Deming Management Method*, Perigee.

FAUVET J.-C., BUHLER N. (1994) : *La sociodynamique du changement*, Les Éditions d'organisation, Paris.

FROST C., WAKELY J., RUH R. (1996) : *The Scanlon Plan for Organization Development*, MSU Press.

GROUARD B. et MESTON F. (1998) : *L'entreprise en mouvement : conduire et réussir le changement*, Dunod, Paris.

HAMMER, CHAMPY (2001) : *Reengineering the corporation*, Nicholas Brealey Publishing, 3rd Edition.

LAMPRECHT J. (2003) : Démystifier Six Sigma, AFNOR, Paris.

MC GREGOR D. : *The Scanlon Plan through a Psychologist's Eyes*, in The Scanlon Plan, MIT Press. Accessible sur le site de www.scanlonleader.org

MOUGIN Y. (2002) : *La cartographie des processus*, Les éditions d'Organisation, Paris.

PORTER M. (1995) : L'avantage concurrentiel, Dunod.

WOMACK J.-P., JONES D.-T. & ROOS D. (1990) : *The machine that Changed the World : the story of lean production*, Rawson Associates, New York.

EXERCICES

Quizz

	Vrai	Faux
1. Les progammes d'amélioration de la performance appartiennent au domaine de la gestion des opérations.	❒	❒
2. Les programmes d'amélioration de la performance ont tous en commun d'utiliser des méthodologies précises et normées.	❒	❒
3. Un facteur clé de succès essentiel de la mise en œuvre de ces programmes est la qualité de la formation aux méthodologies propres aux démarches utilisées.	❒	❒
4. Ce sont plutôt les grandes entreprises et les grandes organisations qui recourrent à ce type de programme.	❒	❒
5. Ces démarches sont exposées aux effets de mode car presque chaque année une nouvelle méthode est lancée sur le marché et cela peut provoquer un rejet de la part des employés et de l'encadrement.	❒	❒
6. Ces programmes visent à remplacer les procédures et dispositifs traditionnels du contrôle de gestion dans le cadre du pilotage global de la performance.	❒	❒

Éléments de correction

1. Historiquement oui, notamment pour les démarches d'amélioration de la qualité et de « *lean manufacturing* ». C'est de moins en moins vrai et depuis quelques années, de nombreuses entreprises ont créé des services fonctionnels indépendants de la gestion des opérations et chargés de la mise en œuvre des programmes d'amélioration des performances.
2. Oui, globalement, c'est notamment le cas des programmes de type 1 et 3, selon la classification présentée dans ce chapitre. Les programmes

de réduction de coût sont moins sophistiqués sur le plan méthodologique que les démarches qualité et de lean management.

3. Non, il y a souvent un excès de formalisme au détriment de l'accompagnement humain du changement et des savoir-faire en conduite de projet.
4. Oui, ce sont les plus concernées par ce type d'approche même si certaines PME mettent également en place des démarches qualité.
5. Oui, c'est l'un des problèmes de ces programmes dont les appellations changent en permanence même si les méthodes utilisées se ressemblent beaucoup.
6. Non, absolument pas, ils constituent un dispositif complémentaire aux procédures de contrôle de gestion dans le cadre du pilotage global de la performance.

CHAPITRE 8
Système d'information et Contrôle de gestion

Ce qu'il faut retenir

Les principes et la démarche de contrôle de gestion ont eu historiquement une influence déterminante quant à la qualité et la pertinence des informations de gestion ; pour cette raison, le contrôle de gestion a largement contribué à la définition et à l'évolution des systèmes d'information d'entreprise.

- La conception traditionnelle des systèmes d'information d'entreprise s'appuyait sur un modèle centralisé de segmentation hiérarchique des tâches et des informations. Dans ce modèle, le contrôle de gestion jouait le rôle d'intermédiaire entre l'opérationnel et la stratégie.
- Les modes de gestion des entreprises ont évolué vers le développement d'une vision plus décentralisée avec une responsabilisation accrue d'équipes autonomes. En parallèle, les systèmes d'information ont connu ces dernières années une évolution considérable, vers un modèle intégré en réseau.

La production des informations de pilotage met en œuvre différentes composantes du système d'information :

- Les systèmes opérationnels intégrés (ERP) nécessitent un paramétrage long et complexe ; celui-ci est fondamental pour la bonne exécution des processus, la qualité et la rapidité de production des informations de gestion.
- Les systèmes décisionnels permettent de définir le modèle de performance des activités. Ils mettent en jeu les capacités du contrôle de

gestion à structurer le système d'indicateurs et à l'implémenter dans ces nouveaux outils.

- Les outils de communication interne (Intranet, messagerie) reposent sous une nouvelle forme la question de la centralisation et de la décentralisation des décisions.

Les systèmes de gestion des connaissances sont en gestation dans beaucoup d'organisations ; ils sont amenés à jouer un rôle important dans l'apprentissage organisationnel et l'amélioration des performances. Leur impact sur l'organisation se traduit :

– par la diffusion de plus en plus étendue de best practices formalisées ;
– par la mise en œuvre de systèmes collaboratifs (communautés virtuelles), dont l'enjeu est de partager et de capitaliser l'expérience diffuse des différents acteurs.

Introduction

Ce chapitre est consacré aux liens entre les systèmes d'information et le contrôle de gestion.

Une des missions fondamentales du contrôle de gestion est en effet d'alimenter les managers en informations pertinentes pour leur prise de décision. Cette mission s'est concrétisée dans un premier temps dans la mise en place de systèmes de contrôle financiers jouant le rôle d'interface entre les opérationnels, responsables de la conduite des tâches courantes dans l'entreprise et les décideurs, initiateurs de la stratégie. Mais aujourd'hui l'environnement de l'entreprise, la conception du management et les technologies ont changé et dessinent, comme nous l'avons vu dans les premiers chapitres de cet ouvrage, un nouveau cadre à la conduite du contrôle de gestion ainsi qu'à la définition des systèmes d'information.

Nous reviendrons dans une première partie sur un aperçu du rôle historique qu'ont joué les approches traditionnelles du contrôle sur le développement des systèmes d'information de gestion, avant d'aborder l'évolution de ces systèmes d'information vers un nouveau modèle, en réseau, qui reflète les approches actuelles du management et du contrôle.

La seconde partie s'intéressera à la production des informations de pilotage, au travers des différents outils informationnels mis en œuvre : systèmes opérationnels, qui ont profondément évolué avec la diffusion des logiciels intégrés, informatique décisionnelle et plus récemment portails décisionnels qui diffusent l'information via l'Intranet d'entreprise.

La dernière partie de ce chapitre présentera l'évolution actuelle des systèmes d'information de gestion des connaissances. Ceux-ci tentent tout à la fois de mieux gérer l'information explicite et d'optimiser les processus en établissant des *best practices* et de développer de nouvelles connaissances en permettant aux experts de partager leur expérience au sein de communautés virtuelles.

Section 1. L'évolution des systèmes d'information : d'une vision hiérarchique vers un modèle en réseau

Depuis le début de leur existence, les systèmes d'information des entreprises ont été soumis à deux influences : l'une est la conception du management et du contrôle au sein des entreprises et par voie de conséquence la demande des gestionnaires en systèmes d'information pour les aider à conduire leurs activités ; l'autre est le système technique, c'est-à-dire l'évolution des technologies, ce que l'on pourrait encore appeler l'offre de l'industrie du matériel et du logiciel.

Ces deux systèmes d'influence sont d'évidence liés. Essayer de déterminer ce qui, de la technologie ou des objectifs et des besoins de pilotage, jouerait un rôle dominant est un débat somme toute assez stérile : en pratique, c'est quand il y a convergence entre l'offre technologique, porteuse d'opportunités, et l'intention stratégique de l'entreprise qu'un nouveau système d'information peut être défini et porter ses fruits. Sans intention stratégique, réflexion managériale et accompagnement du changement, les nouvelles technologies ne peuvent pas apporter de valeur ajoutée durable à l'entreprise ; sans technologies de l'information bien adaptées, la nouvelle conception du management a du mal à s'incarner.

A - Le cadre conceptuel classique des systèmes d'information de gestion

La conception classique des systèmes d'information, qui a prévalu jusque vers la fin des années 80, a été définie par Gorry et Morton. Pour élaborer leur cadre conceptuel, ces auteurs se sont appuyés d'une part sur les travaux en contrôle de gestion de Anthony[1] et d'autre part sur les recherches de Simon[2] dans le domaine de l'aide à la décision. Contrôle de gestion et systèmes d'information sont en effet deux disciplines profondément liées depuis l'origine, tant sur le plan conceptuel que dans la réalité quotidienne des entreprises.

Le modèle de Gorry et Morton revient à segmenter les systèmes d'information en fonction de la nature des décisions prises dans l'entreprise. Il reprend la séparation en trois niveaux d'Anthony (contrôle opérationnel, contrôle de gestion, contrôle stratégique), qu'il croise avec la distinction opérée par Simon entre décisions structurées (dont les données, la modélisation et les modes de résolution sont connues) et non structurées (qui concernent des problèmes inhabituels et pour lesquels il n'existe pas de méthode définie de résolution).

La plupart des chercheurs en systèmes d'information se sont appuyés sur ce cadre conceptuel pour proposer la vision classique des systèmes d'information des entreprises. Elle repose principalement sur une conception hiérarchique de l'organisation et une différenciation de la nature des informations nécessaires à chaque niveau (*cf.* tableau 8.1).

1. Anthony R.-N., *Planning and control systems : a framework for analysis*, Harvard University Press, 1965.
2. Simon H.-A., *Administrative behavior*, Macmillan, 1958.

Tableau 8.1. – La conception hiérarchique classique de l'information (modèle de Gorry et Morton)

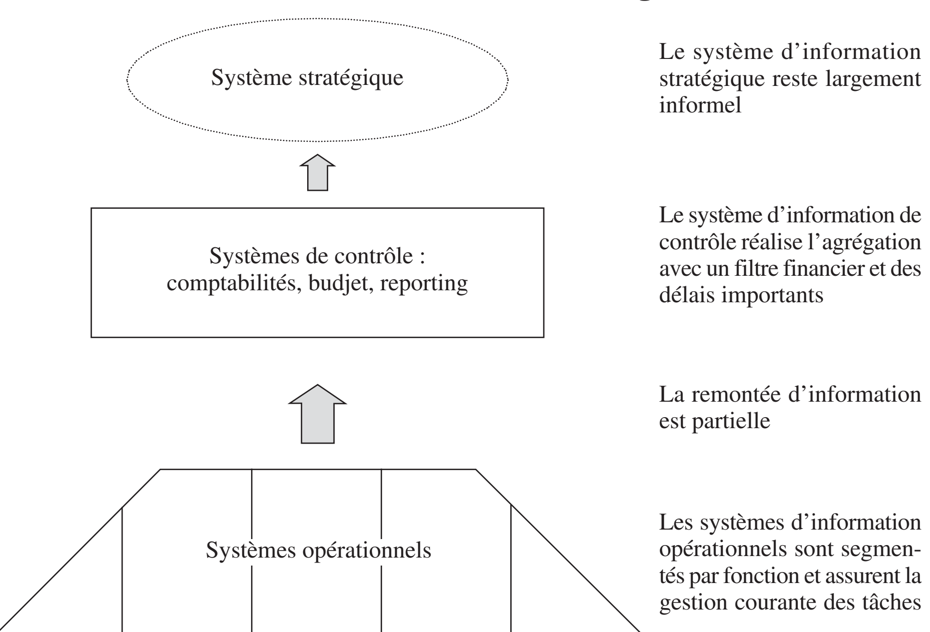
Caractéristiques de l'information	Contrôle opérationnel	Contrôle de gestion	Contrôle stratégique
Source	Essentiellement interne	Surtout interne	Surtout externe
Champ	Bien défini, étroit	Moyen	Très large
Niveau d'agrégation	Détaillé	Sommaire	Condensé
Horizon Temporel	Passé et court terme (heures, jours)	Présent et passé proche (semaines, mois)	Futur et long terme (années)
Précision	Forte	Variable	Faible
Types d'unités	Très nombreuses (taux, nombre de pièces, etc.)	Moins nombreuses (surtout financier)	Essentiellement financier
Fréquence d'usage	Très élevée	Moyenne	Peu élevée
Complexité	Bien définie	Plus variée	Très complexe
Mise à jour	Très fréquente	Moyenne	Peu élevée
Phase dominante dans la décision	Choix (données et modes de résolution connus)	Modélisation (recherche et analyse des solutions possibles)	Intelligence (compréhension du problème ; analyse de l'environnement)

À la lecture de ce tableau, on s'aperçoit de façon évidente de la très grande disparité qui est alors établie entre les besoins informationnels supposés des opérationnels et des stratèges. Le contrôle de gestion, situé dans une position intermédiaire, va dès lors trouver une place naturelle d'interface entre ces deux groupes.

B - Le rôle classique d'interface du contrôle de gestion

La conséquence pratique du modèle classique de segmentation de l'information a été la constitution dans les entreprises de systèmes d'informations de nature très différente pour servir les décisions des trois niveaux hiérarchiques (figure 8.2.). Pour obtenir une information intégrée, on compte sur les systèmes d'information de contrôle de gestion (comptabilité, budgets, *reporting*), qui réalisent l'interface entre les différents systèmes.

Figure 8.2. – Systèmes d'information hiérarchiques classiques et le rôle d'interface du contrôle de gestion



Les systèmes d'information opérationnels, largement automatisés, l'ont été dans un premier temps avec pour objectif principal d'assurer la gestion quotidienne des tâches, mais sans intégrer les objectifs de contrôle de gestion et de planification stratégique, tels que les avaient définis Gorry et Morton.

Les systèmes de contrôle de gestion, largement appuyés sur les comptabilités générale et de gestion, se sont développés pour former une couche supplémentaire assurant l'agrégation – à ce moment là encore quasiment exclusivement financière – des données.

Les systèmes d'information stratégiques sont restés jusque dans les années 90 très informels, les dirigeants étant informés d'une part par la hiérarchie et les synthèses opérées par les contrôleurs internes, d'autre part par leurs réseaux personnels d'information extérieurs à l'entreprise.

Dans cette organisation, le contrôle de gestion avait un rôle naturel : fournisseur privilégié d'information pour les managers, il réalisait l'intégration

des données et l'évaluation des performances des services opérationnels. Fidèles à leur formation classique généralement comptable, les contrôleurs de gestion s'étaient spécialisés dans l'évaluation des coûts et réalisaient une modélisation financière de l'entreprise. Cette modélisation financière, complexe à élaborer car elle puisait ses informations dans des systèmes opérationnels souvent hétérogènes, permettait de rendre compte du passé de l'entreprise et aussi, dans une certaine mesure, de la projeter dans le futur, au travers de l'élaboration des budgets. Les comptabilités, le budget, le *reporting* financier étaient les seules sources d'information formalisées, répétitives et fiables des dirigeants et formaient l'outil de pilotage de l'entreprise.

Ce modèle, défini et appliqué dans l'ensemble des organisations depuis les années 70, a subi une perte de pertinence depuis une quinzaine d'années. Contrôle de gestion et systèmes d'information ont été tous deux accusés de ne plus être à même de fournir les informations nécessaires[3] aux entreprises. Celles-ci sont en effet confrontées à un environnement de plus en plus complexe et changeant, qui se caractérise tout à la fois par la globalisation des marchés, l'accélération et l'incertitude des rythmes économiques, une clientèle moins fidèle et plus exigeante et un changement des entreprises qui ont cherché à s'adapter en modifiant leurs structures. Les entreprises veulent actuellement jouer sur un marché global en étant internationales, réagir vite en aplatissant leurs pyramides hiérarchiques et en décentralisant leur prise de décision, être plus proches du client en optimisant leurs processus autour d'équipes transversales et cumuler l'expérience en favorisant une diffusion large d'informations financières, mais aussi quantitatives et qualitatives auprès de tous les acteurs internes d'une même activité.

Ces nouveaux besoins ont profondément révolutionné les problématiques de pilotage de l'entreprise et donné lieu à la conception actuelle du contrôle. Couplés à l'émergence de technologies d'information permettant de traiter et diffuser largement l'information, ils ont parallèlement conduit à une redéfinition profonde des systèmes d'information.

---

3. Ces critiques sont par exemple exposées dans l'ouvrage de H.-T. Johnson et R.-S. Kaplan, *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

C - L'évolution des systèmes d'information de management vers un modèle en réseau

Le modèle de Gorry et Morton, appuyé sur la vision classique du contrôle développée par Anthony, a volé en éclats. Les remises en cause sont profondes et touchent la quasi-totalité des aspects.

À la base du modèle classique du système d'information d'entreprise, se trouvait une conception hiérarchique stricte, dissociant comme une évidence les rôles de conducteur des activités opérationnelles (encadrement de terrain), de management (encadrement intermédiaire) et de stratégie (équipe de direction). Cette conception s'ancrait d'une part dans un système de valeurs dissociant décideurs et exécutants et d'autre part dans une vision très centralisatrice de la conduite des affaires, dans laquelle un petit nombre de dirigeants pouvait piloter l'intégralité des activités, relayés par un encadrement intermédiaire nombreux.

L'évolution de l'environnement économique a depuis montré la nécessité d'accélérer la prise de décision ainsi que de gérer une plus grande diversité – ou différenciation – dans la conduite des activités. Le niveau d'éducation croissant des pays développés a fourni dans le même temps aux entreprises des salariés qui, à tous les niveaux, devenaient plus à même de sortir d'un rôle d'exécutant strict, étaient susceptibles d'innovations pertinentes pour améliorer la conduite des activités et aspiraient souvent dans leur domaine à davantage d'autonomie dans la prise de décision. La démarche des cercles de qualité est un parfait exemple de cette évolution.

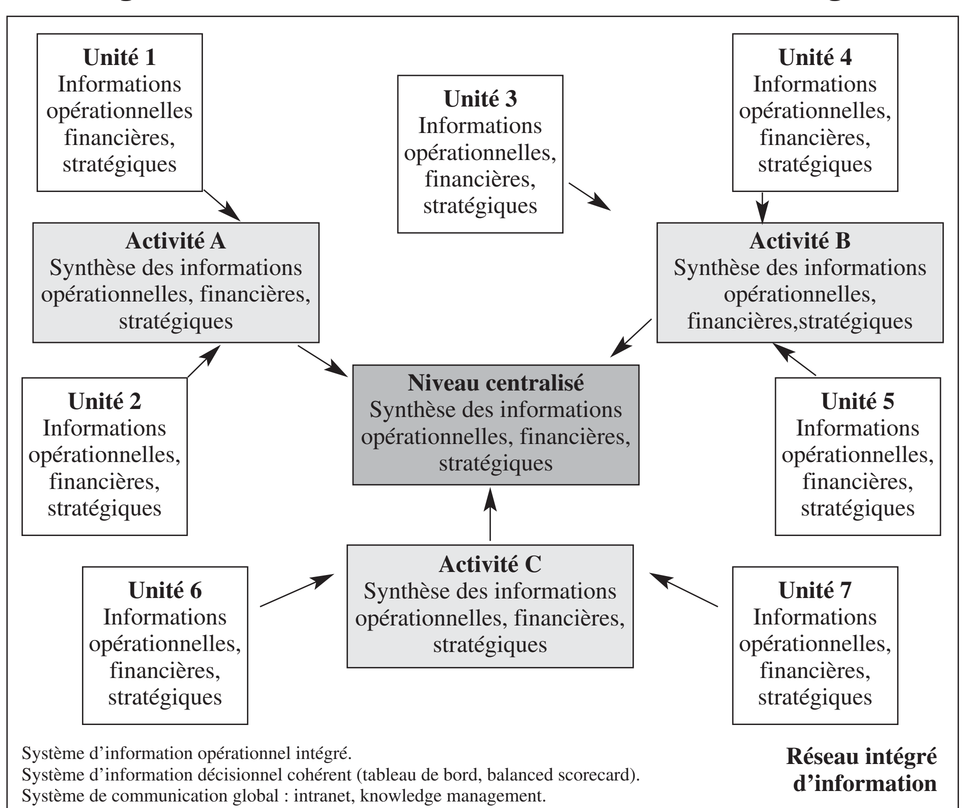
La délégation du pouvoir de décision et l'autonomie accrue des entités qui composent l'entreprise s'accompagne pour être cohérente – comme nous l'avons vu au chapitre 1 – d'un certain degré d'autocontrôle de la part de ces mêmes entités. Celles-ci ont besoin, pour la performance de leurs activités, d'outils de contrôle construits pour répondre à leurs attentes et qui intègrent l'ensemble des dimensions du management (vision stratégique, outils de pilotage, suivi opérationnel).

Dès lors, la segmentation classique d'une information différente pour les stratèges, le management intermédiaire et les opérationnels a perdu de sa validité ; le problème posé aujourd'hui est davantage celui de la cohérence de systèmes de pilotage pertinents aux différents niveaux de l'entreprise. La notion d'information pertinente s'est par ailleurs élargie, ouvrant la voie

aux indicateurs externes (évolution du marché, de l'environnement, des concurrents) et mettant l'accent, comme nous l'avons vu dans les chapitres précédents, sur une vision multidimensionnelle de la performance (coûts et valeur perçue par le marché, exprimée par la qualité, les délais, la satisfaction clients, etc.).

En lieu et place d'une information doublement segmentée (par niveau hiérarchique et par nature d'information adaptée aux différents niveaux), s'est fait jour un nouveau modèle, qui prône le développement d'une représentation commune à l'ensemble des acteurs, ouverte vers la communication avec les partenaires externes (clients, fournisseurs), qui s'appuie sur des systèmes d'information intégrés et préconise la mise en place d'un réseau maillé d'informations (*cf.* figure 8.3).

Figure 8.3. – Un nouveau modèle d'information : le réseau intégré



Dans ce nouveau modèle, la nature de l'information n'est plus segmentée par niveau hiérarchique, mais le niveau de détail et le champ couvert sont adaptés aux besoins décisionnels des différents acteurs. Ainsi, au sein de chaque unité les managers doivent-ils pouvoir trouver les informations opérationnelles, financières et stratégiques utiles à leur champ de décision.

On retrouve ici l'idée développée au chapitre 3, selon laquelle les outils de pilotage de la performance (tableaux de bord et *balanced scorecard*) doivent intégrer des indicateurs diversifiés et adaptés aux prises de décision et aux besoins de pilotage de chaque entité. De ce fait, l'enjeu n'est pas de disposer d'un système d'information de pilotage unique, mais bien de systèmes de pilotage adaptés à chaque niveau de décision et coordonnés entre eux, de façon à garantir la cohérence globale. Ce modèle s'appuie donc sur une intégration de systèmes d'information adaptés à l'échelon local, rendue possible par une convergence des modèles de représentation et de décision et une communication accrue au sein de systèmes Intranet.

Section 2. La production des informations de pilotage

Nous allons maintenant détailler les composantes de ces systèmes d'information de pilotage, en insistant sur leurs évolutions récentes et en tâchant d'en tirer les principales conséquences sur le rôle et la conduite du contrôle de gestion.

La production des informations de pilotage met en jeu différentes composantes des systèmes d'information, qui ont chacune connu des évolutions profondes, à savoir :

– la réorganisation des systèmes d'information opérationnels autour des ERP (*Enterprise Resource Planning* – également appelés systèmes d'information intégrés) ;

– le développement d'une informatique décisionnelle, qui regroupe les aspects de management et de stratégie ;

– la mise en place d'outils de communication, galvanisée par l'essor de la technologie Internet.

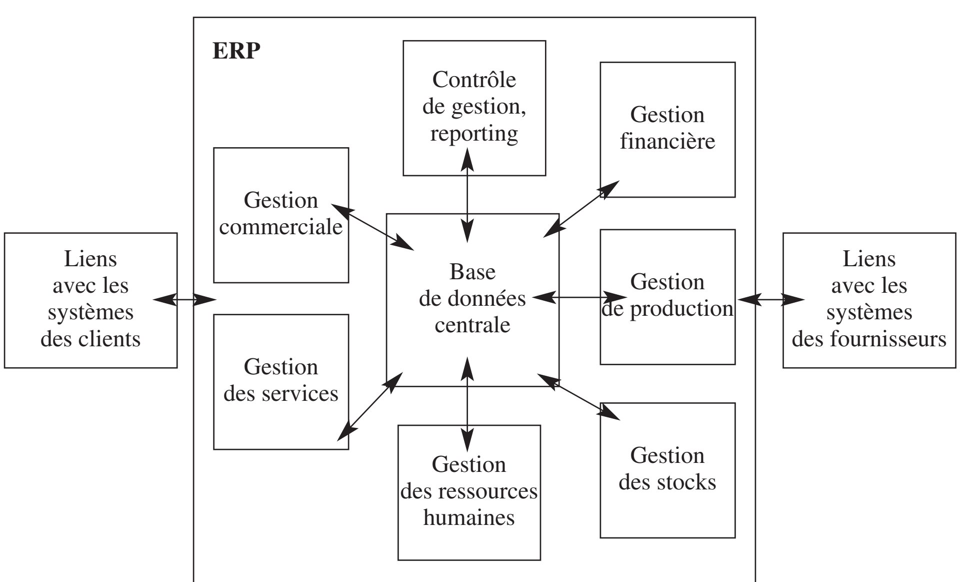
Nous étudierons successivement dans cette partie chacune de ces composantes, puis nous conclurons sur les différentes visions de l'organisation et du contrôle qui peuvent s'incarner au travers de ces outils.

A - L'intégration des systèmes d'information opérationnels autour des ERP

Traditionnellement composés de multiples applications dédiées aux différentes tâches opérationnelles (gestion des stocks, production, administration des ventes, gestion du personnel, etc.) et fonctionnant sur des matériels et logiciels hétérogènes, les systèmes d'information opérationnels ont connu ces dernières années une évolution considérable. Le maître mot de cette évolution a été la recherche de l'intégration de ces différentes applications dans un système global : c'est la raison pour laquelle se sont développés les ERP (*Enterprise Resource Planning*), produits dont le leader est SAP et qui équipent maintenant la plupart des grandes organisations.

Les ERP (SAP, Baan, Oracle, PeopleSoft, etc.) se sont répandus dans le monde entier depuis la seconde moitié des années 90. Leur objectif initial est de gérer l'intégralité des informations liées à l'accomplissement des tâches opérationnelles. Leur force est leur structure commune, qui associe une base de données unique, gérant l'ensemble des informations, et des modules spécialisés, effectuant les traitements nécessaires au fonctionnement des différentes activités opérationnelles (*cf.* figure 8.4).

Figure 8.4 – Structure d'un ERP



Les informations opérationnelles sont stockées dans la base de données et alimentent l'ensemble des modules, via des procédures automatiques paramétrées par l'utilisateur. Ainsi, par exemple, si on décide de lancer en production un lot de produits, l'ERP va automatiquement planifier la production, calculer les besoins de stocks, déclencher si besoin une demande de réapprovisionnement vers le système informatique du fournisseur (lui aussi souvent équipé d'un ERP), établir les pièces comptables correspondantes. De même pour une vente, la facturation, le compte client, le calcul de la commission du vendeur et l'impact sur le compte de résultat seront automatiquement mis à jour à partir d'une saisie unique.

Cette intégration des données représente un progrès majeur par rapport aux systèmes opérationnels précédents, qui nécessitaient la mise en œuvre d'interfaces multiples et garantissaient mal l'intégrité et la cohérence des données opérationnelles.

De tels systèmes peuvent ainsi rendre de multiples services aux organisations : ils réduisent les tâches administratives opérationnelles, accélèrent les flux et – s'ils sont correctement paramétrés – évitent les risques d'erreur.

Cependant, beaucoup d'entreprises ont éprouvé des difficultés à mettre en œuvre des ERP. Ces difficultés sont de plusieurs ordres.

Tout d'abord, il s'agit de systèmes complexes et longs à installer, car ils comportant une multitude d'options, de paramètres et de règles de gestion. À titre d'exemple, l'écran de contrôle des disponibilités en stock de l'une des versions de SAP ne comportait pas moins de vingt et une options (cases à cocher par l'utilisateur) correspondant au choix d'inclure ou non les stocks de sécurité, les produits en transfert, les stocks mobilisés par des contrôles de qualité, les livraisons en cours, etc. Et ce n'est là qu'un écran de paramétrage parmi des centaines ! Chaque option (cochée avec plus ou moins d'attention) conditionne les règles de traitement des informations. La mise au point des paramétrages, déterminante pour la bonne exécution des processus, est ainsi difficile à obtenir. Ce problème est accentué dans les grands groupes, où plusieurs équipes (appartenant à des services ou des filiales différentes) paramètrent le progiciel, et ce parfois sans qu'une coordination véritable soit opérée.

Une seconde difficulté est liée à la connaissance et à la compréhension *a posteriori* des règles de paramétrage par les équipes opérationnelles. De

nombreuses équipes de consultants interviennent souvent pendant la phase de définition des paramètres et des règles de gestion. Une fois cette phase terminée, le système peut alors apparaître comme une « boîte noire » aux opérationnels, dont il n'est pas facile de percer les secrets de fonctionnement, compte tenu de la lourdeur du système et du temps nécessaire pour en comprendre toutes les subtilités.

Mais sans doute plus grave est le constat que font beaucoup d'entreprises : sous l'apparence de flexibilité, vantée par les sociétés qui commercialisent ces outils – « ils peuvent tout faire » – se cache en fait une rigidité et une normalisation des processus opérationnels, comme en témoignent les propos de ce manager : « avant, nous avions un langage d'entreprise, profondément ancré dans nos processus et dans la façon dont nous concevions notre métier ; maintenant, nous parlons SAP ». Cela est d'autant plus vrai que certaines entreprises, effrayées par la complexité d'un paramétrage sur mesure, adoptent pour tout un ensemble de processus un paramétrage standard, proposé par les progiciels sous forme de *best practices*, qui peuvent cependant ne pas être adaptées à l'environnement ou à la stratégie de différenciation de l'entreprise. En fait, et assez souvent, quand une entreprise met en place un ERP, elle est contrainte de s'adapter au progiciel, quitte à opérer des changements significatifs dans ses processus et sa culture, ce qui constitue une révolution fondamentale par rapport à la génération précédente de logiciels sur mesure, où l'objectif de développement était de s'adapter à l'entreprise.

Considérés du point de vue du contrôle de gestion, ces systèmes comportent des aspects bénéfiques mais peuvent également générer des effets défavorables.

Du côté positif, il faut bien évidemment intégrer l'accès à une information détaillée et cohérente sur l'ensemble des systèmes opérationnels, ce qui facilite considérablement la tâche de collecte et d'analyse des données pour le contrôle de gestion. De plus, loin de se limiter aux informations essentiellement financières traditionnellement gérées par les systèmes comptables, les ERP donnent rapidement accès aux données physiques (quantités, délais, etc.), qui permettent d'enrichir l'analyse. En ce sens, ils devraient permettre à terme d'alimenter de façon satisfaisante les systèmes d'information décisionnels.

Du côté des effets potentiellement défavorables, il convient de s'interroger sur les impacts organisationnels de ce type de produits.

Beaucoup d'entreprises reconnaissent en effet choisir d'implanter ce type de système dans l'objectif d'atteindre une normalisation et une homogénéisation de leurs processus. Loin d'être de simples systèmes opérationnels, les ERP ont également un impact non négligeable sur la culture d'entreprise, le degré de centralisation et d'homogénéisation des pratiques. À l'extrême, de tels systèmes peuvent être perçus par les opérationnels comme la traduction d'une volonté de les « faire rentrer dans le moule » et de les priver d'une part de leur marge de manœuvre. Il faut alors s'interroger sur les capacités des équipes à conserver la flexibilité et la capacité d'imagination qui sont aujourd'hui reconnues comme nécessaires à une conduite efficace des activités. Certaines entreprises hésitent devant cette normalisation et, plutôt que d'imposer un paramétrage standard, permettent ainsi aux différentes équipes de personnaliser leur ERP de façon à mieux intégrer leurs besoins propres, ce qui du coup remet en question les capacités globales d'intégration des données des progiciels.

B - L'informatique décisionnelle

Les informations opérationnelles sont indispensables à la prise de décision. Mais telles quelles, elles sont trop nombreuses et trop détaillées pour pouvoir être utilisées directement par les managers. De plus, les systèmes d'information opérationnels se limitent en grande partie aux données de l'année en cours et ne peuvent donc pas être utilisés pour identifier les évolutions des performances sur le moyen et long terme.

Les systèmes d'information décisionnels ont été élaborés pour pallier ces insuffisances. Ces systèmes :

– puisent leurs information dans les systèmes opérationnels de façon sélective, en fonction des besoins d'analyse ;

– structurent et agrègent ces informations opérationnelles selon les axes d'analyse identifiés comme pertinents par l'entreprise (activités, clients, produits, etc.) ;

– présentent ces informations de façon intelligible (rapports, graphes, analyses *ad hoc*) pour qu'elles permettent la mise en œuvre des deux

processus de contrôle définis au chapitre 1, à savoir la *boucle de régulation* (correction des actions pour atteindre les objectifs) et la *boucle d'apprentissage* (évaluation et ajustement éventuel des objectifs et des plans d'action).

Le rôle de l'informatique décisionnelle est ainsi de permettre la mise en œuvre pratique du modèle de performance.

Comme l'informatique opérationnelle, l'informatique décisionnelle a connu une forte évolution ces dix dernières années. Dès le début des années 90 sont apparus une première génération d'outils décisionnels, les EIS (*Executive Information Systems*), conçus pour le *reporting* et la production d'indicateurs et appuyés sur des bases de données décisionnelles. Ces systèmes ont largement évolué depuis pour constituer ce que l'on appelle communément les systèmes d'information décisionnels dont les deux grandes applications sont le marketing (gestion de bases de données de clientèle, couplées à des logiciels d'analyse statistique) et le contrôle de gestion.

Les EIS (parfois appelés tableaux de bord pour dirigeants) ne faisaient que reprendre une vieille idée, celle des *Management Information Systems*, que l'on a vu émerger dans la littérature de management dès les années 70. Ces systèmes se sont imposés suite à un constat : l'informatique opérationnelle, qui est alors déjà bien développée et garantit – malgré des imperfections – le déroulement quotidien des tâches opérationnelles, ne permet pas en revanche de prendre du recul, de mettre en évidence et d'analyser les causes profondes des dysfonctionnements, encore moins de conduire les boucles d'apprentissage et d'amélioration des processus de l'entreprise.

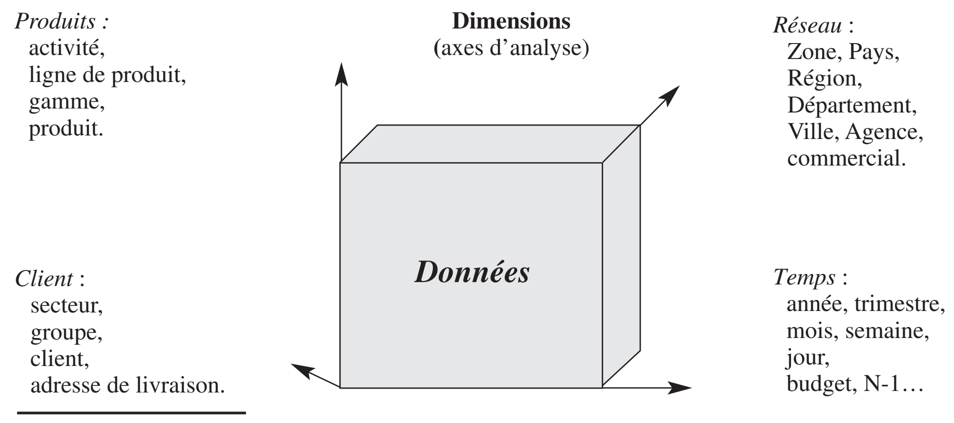
Des efforts ont alors été faits : les entreprises développent des applications de comptabilité analytique, des outils de gestion des budgets et de suivi de contrôle budgétaire ; les systèmes de reporting se mettent en place. Mais il manque une véritable vision de l'entreprise ; les données sont trop souvent mal structurées et trop détaillées ; le reporting est essentiellement financier et lent à élaborer ; les outils informatiques ne permettent pas de répondre à de multiples interrogations *ad-hoc* face aux évolutions de plus en plus rapides de l'environnement et des stratégies. Les outils décisionnels vont tenter de pallier ces insuffisances.

Au départ issus d'une évolution technologique et proposés par des vendeurs de logiciel peu au fait des subtilités du contrôle de gestion, les premiers outils sont très imparfaits. L'approche est essentiellement technique, les produits sont statiques et ne permettent pas vraiment de générer des interrogations à la demande, les développements sont lourds.

La seconde génération des outils d'analyse décisionnelle va corriger ces défauts. L'architecture technique se précise et évolue vers la gestion de données multidimensionnelles. Les dimensions d'analyse et les données traitées font l'objet d'une véritable réflexion managériale. Des systèmes d'interface généralisée se développent pour résoudre le problème toujours présent d'accès aux informations opérationnelles. En parallèle, on passe d'une utilisation réservée à quelques hauts décisionnaires à une diffusion globale touchant l'ensemble des managers : les systèmes décisionnels atteignent enfin leurs objectifs d'outils de pilotage.

Les cubes décisionnels[4], outils d'analyse multidimensionnelle, ont une architecture commune, qui distingue d'une part les dimensions – ou axes – d'analyse, qui permettront d'effectuer des sélections et des synthèses, et d'autre part les données, liées à ces axes d'analyse (*cf.* figure 8.5).

Figure 8.5 – L'architecture d'un cube multidimensionnel



4. Le langage courant a retenu cette appellation de « cube » décisionnel, cela bien que le nombre d'axes mis en œuvre soit largement supérieur aux trois dimensions mathématiques d'un cube. De même, les représentations habituelles du cube décisionnel, dont nous avons une illustration en figure 8.5, se heurtent à l'impossibilité de représenter un volume en plus de trois dimensions. Le lecteur voudra bien ainsi nous excuser d'avoir choisi, pour des raisons pédagogiques, de proposer ici un cube à quatre dimensions !

Ainsi, dans le cas illustré par la figure 8.5, le cube décisionnel va-t-il permettre d'analyser une donnée de base, selon de multiples axes d'analyse, et avec des niveaux de détail de plus en plus fins. On pourra ainsi étudier par exemple le chiffre d'affaires en considérant :

– les activités, ligne de produit, gamme ou produit élémentaire ;

– les clients, que l'on va pouvoir regrouper par secteur ou analyser au niveau du groupe, de la société, du client individuel, voire dans certaines activités répartir selon l'adresse de livraison ;

– l'axe géographique, qui intègrera les notions de zone géographique, de pays, région, ville, etc. ;

– l'axe temporel, qui dissocie les chiffres d'affaires des années précédentes, de l'année en cours (subdivisée en trimestre, mois, etc.), le chiffre d'affaires budgété et sa re-prévision.

Ces systèmes n'imposent pas de contraintes sur le choix des axes d'analyse ; ceux-ci seront donc définis par l'entreprise en fonction de son organisation et de sa vision stratégique. En pratique, les managers vont utiliser pour concevoir ces outils une démarche de type tableau de bord : quels sont les indicateurs qui sont nécessaires à la conduite de mes activités, quel est le niveau d'analyse souhaité ? Les axes d'analyse reprendront le découpage organisationnel de l'entreprise (activités, centres de responsabilité) et seront calés sur sa structure de produits et services. Ils intégreront le découpage géographique des activités. En pratique, c'est le modèle de performance de l'entreprise qui doit s'incarner dans ce type d'outils, cela afin de fournir une information appropriée à la prise de décision.

À l'heure actuelle, la principale difficulté de mise en œuvre des cubes multidimensionnels concerne le lien avec les systèmes opérationnels. Les ERP, dont on avait espéré qu'ils puissent résoudre ce problème par leur gestion intégrée de l'information, n'apportent pas de solution miracle : conçus pour traiter au jour le jour des volumes considérables de données opérationnelles, leur capacité de synthèse est encore faible. De ce fait, il est souvent nécessaire de mettre en place des systèmes d'interface coûteux et complexes à réaliser pour alimenter les systèmes décisionnels et extraire les données utiles aux synthèses.

Quelles sont les conséquences en termes de contrôle de l'utilisation de ces outils décisionnels ? Nous en identifions deux principales.

Tout d'abord, le rôle traditionnel de « gestionnaire de l'information » du contrôle de gestion s'en est trouvé renforcé. Concevoir l'architecture d'un cube décisionnel n'est pas au départ un problème principalement technique. Les compétences essentielles sont les capacités d'analyse et de synthèse : il s'agit de fait de construire la vision de l'entreprise et son modèle de performance, au travers d'un système partagé d'indicateurs pertinents sur le métier de l'entreprise. Dans la phase de mise en œuvre des outils, la compétence technique est cependant nécessairement mobilisée : il s'agit d'être capable tout à la fois de paramétrer ces systèmes et de piloter, en exprimant clairement les demandes d'information, la réalisation du module d'interfaces. Une connaissance étendue des systèmes opérationnels, qu'ils soient ou non pris en charge par un ERP, est alors indispensable. En bref, on est loin de la compétence concernant les tableurs classiquement utilisés par l'ensemble des contrôleurs de gestion.

La seconde conséquence réside dans l'enrichissement considérable des potentialités d'information et d'analyse de la conduite d'activités. Le problème de la sur-information est de ce fait vite apparu, ainsi que la nécessité de disposer de modèles d'évaluation permettant de structurer cette information et de faire émerger parmi la masse des données les indicateurs réellement pertinents. Sur le plan théorique, le contrôle de gestion s'est équipé de nouveaux outils comme la comptabilité par les activités, qui explore de nouvelles voies d'appréciation de la performance, ancrées dans l'analyse des processus opérationnels. L'approche du *balanced scorecard* a quant à elle pour objectif de structurer et de synthétiser l'aide à la décision en diffusant dans toute l'organisation une représentation de la performance autour d'indicateurs simples et peu nombreux liés aux objectifs stratégiques par une chaîne de causalité. Sur le plan pratique, les outils de structuration (base de données) et d'interrogation (EIS et cubes multidimensionnels) cherchent à fournir les informations pour répondre à ces objectifs.

Mais pour que cette nouvelle vision des systèmes d'information intégrés et en réseau se réalise, il a fallu qu'intervienne une autre évolution technologique, celle des outils de communication.

C - La diffusion des informations au travers des « portails décisionnels »

Internet, Intranet, Extranet sont maintenant devenus des vocables connus de chaque acteur au sein des entreprises. On a longtemps cru que la nouvelle économie s'incarnait dans le phénomène des start-up. On en est, comme l'on sait, revenu. Mais en parallèle du phénomène médiatique, il s'est opéré dans les organisations une révolution tranquille, aux conséquences majeures.

Internet a accéléré l'évolution des systèmes opérationnels, en prolongeant le mouvement commencé avec les EDI (échanges de données informatisés entre l'entreprise et ses partenaires – comme les banques, les clients, les fournisseurs –) au travers des places de marché et de ce que l'on appelle le *supply chain management*, c'est-à-dire la gestion ininterrompue des flux d'informations entre l'entreprise, ses clients et ses fournisseurs, dans le but d'accélérer les processus opérationnels. Entreprises, fournisseurs et entreprises clientes communiquent via des plates-formes Internet qui connectent les ERP des organisations. L'information opérationnelle constitue ainsi une chaîne qui trouve ses prolongements jusque dans les systèmes d'information des partenaires. Cette évolution a accompagné et facilité l'évolution actuelle du choix des partenaires. On est ainsi passé dans certains secteurs d'activité comme l'automobile d'une gestion de multiples fournisseurs choisis sur des critères de coût, à la mise en place d'un réseau plus restreint de fournisseurs, appliquant des normes de qualité et de délais communes et dont les systèmes d'information sont connectés avec l'entreprise cliente.

L'usage de plus en plus répandu de la messagerie et celui, plus récent, des Intranets, tendent à modifier quant à eux la gestion interne de l'entreprise.

La messagerie, surtout quand elle inclut l'utilisation de pièces jointes (documents de type tableur, traitement de texte ou présentation) s'est imposée comme le premier outil informatisé de travail collaboratif dans les organisations. La messagerie contribue ainsi à créer un réseau d'autant plus intéressant que les études montrent qu'il ne se limite pas aux voies hiérarchiques classiques et qu'il permet d'élargir le nombre de destinataires des informations, ce qui ne va d'ailleurs pas sans poser de nouveaux problèmes de contrôle.

Les effets inattendus de la messagerie et le problème de son contrôle

L'essor de la messagerie est souvent intervenu de façon spontanée dans les organisations, sans que l'on pense à en réguler l'utilisation. Au ministère de la Défense, le responsable de la négociation de contrats militaires avec un fournisseur privé s'est ainsi rendu compte que, pendant la phase préliminaire de définition du marché, ses adjoints avaient échangé de nombreuses informations par mail avec leurs homologues de l'entreprise partenaire, ce qui avait certes permis de mieux cibler les besoins et les réponses à ces besoins, mais avait également révélé un ensemble d'éléments confidentiels qu'il comptait utiliser dans la phase de négociation. La messagerie avait ainsi court-circuité les voies officielles et la coopération était allée plus loin que prévu.

Les Intranets, couplés aux systèmes décisionnels, permettent quant à eux de diffuser la représentation de l'entreprise et de ses activités. Les grandes entreprises les plus innovantes en ce domaine utilisent ainsi l'Intranet pour collecter et communiquer l'information de management, rendant ainsi accessible au plus grand nombre le modèle de performance dans l'objectif de favoriser la convergence des buts et des comportements. On donne le nom de « *portail décisionnel* » à ces nouveaux outils, qui se composent de systèmes d'interfaces avec les données opérationnelles, d'un entrepôt de données (cube décisionnel) et de logiciels permettant la diffusion et la recherche d'information de pilotage par les membres de l'entreprise, sur l'Intranet.

EXEMPLE

Le portail décisionnel de Chupa Chups

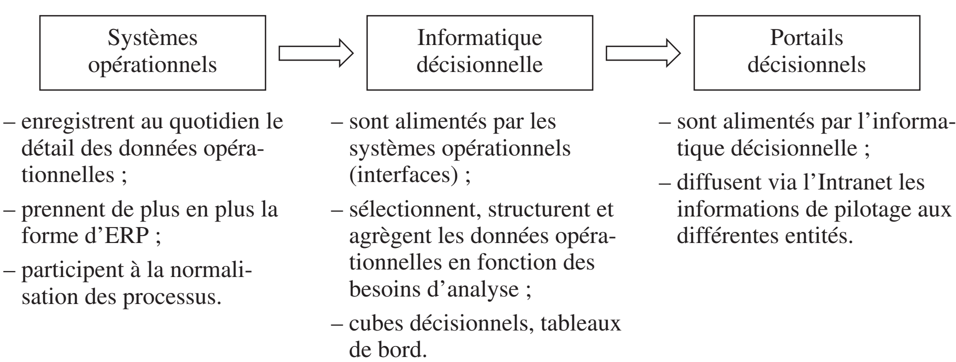
Le groupe Chupa Chups est l'un des leaders mondiaux dans le domaine de la confiserie ; ses principales usines de production sont localisées en Espagne, en France, en Russie, et Chine et au Mexique ; ses produits sont distribués en Europe, sur le continent nord américain, mais aussi par

exemple en Corée, au Japon et en Australie.

Le groupe utilise SAP (produit leader du segment des ERP) pour gérer ses informations opérationnelles et s'est doté récemment d'un portail décisionnel dont l'objectif est de favoriser la prise de décision décentralisée par les différentes entités du groupe, à partir d'un référentiel commun (système de tableaux de bord). Le système puise des informations dans l'ERP et permet, via une interface web, l'analyse multi-dimensionnelle des performances opérationnelles, économiques et financières de chaque entité. Il inclut un module de prévisions (tendances du marché et impact sur les ventes et les marges).

Cet exemple illustre l'interaction entre les différentes composantes du système d'information que nous avons étudiées et qui interviennent dans la production et la diffusion de pilotage (cf figure 8.6).

Figure 8.6 – Les différentes composantes du système d'information intervenant dans la production et la diffusion des informations de pilotage



On aurait tort cependant de croire à une vision idyllique du management au travers de ces nouvelles pratiques. Tout d'abord, la mise en œuvre de tels systèmes ne se fait pas sans mal et impose des investissements considérables aux organisations. Mais quand bien même l'entreprise parviendrait à surmonter ces difficultés, il conviendrait de s'interroger sur la philosophie du management et du contrôle qui s'incarne à travers ces outils.

D - Les différentes visions de l'organisation et du contrôle incarnées par les nouveaux outils de pilotage

Précisons tout d'abord que les outils et les systèmes n'induisent pas mécaniquement une forme d'organisation. Même dans le cas aussi contraignant et structurant que les ERP, nous avons vu que certaines entreprises mettaient en œuvre des stratégies de paramétrage pour préserver leurs spécificités organisationnelles (paramétrages distincts pour différentes entités, prise en charge de certaines fonctionnalités par des développements sur mesure ou choix de logiciels plus adaptés aux fonctionnalités, qui sont ensuite interfacés avec l'ERP).

Concernant les outils d'aide à la décision et de communication, il semble que deux tendances se soient fait jour, traduisant deux visions opposées de l'organisation et du contrôle.

a) La tentation de la centralisation

De tels systèmes d'informations, capables de puiser l'information à partir des systèmes opérationnels, de l'organiser au travers des systèmes décisionnels et de la véhiculer, comportent en eux-mêmes la potentialité d'une centralisation accrue, dont on a pu craindre qu'elle modifie les principes de délégation.

L'organisation de l'information en réseau que nous avons décrite peut en effet induire la tentation de considérer que ce réseau a un centre, un cœur décisionnel qui, disposant d'une information plus étendue que jamais sur l'ensemble des activités, serait à même de prendre non pas toutes les décisions mais du moins les décisions *qui comptent*. On assisterait alors à une nouvelle répartition des tâches, où une très forte autonomie accordée aux équipes dans la gestion quotidienne de leurs processus opérationnels coexisterait avec une très forte centralisation des principales décisions et arbitrages, effectués de façon quasi exclusive par une équipe restreinte de dirigeants.

Le responsable d'une usine importante localisée en Amérique du Sud d'un groupe français spécialisé dans l'équipement automobile nous a ainsi exprimé son sentiment d'être « dépossédé » d'un ensemble de décisions (politique d'approvisionnement, choix des fournisseurs, choix d'équipe-

ment, etc.) auparavant prises au niveau local, mais faisant maintenant l'objet d'un arbitrage centralisé par le groupe. Cette évolution traduit avant tout la culture centralisatrice d'un groupe de plus en plus mondialisé. Le système d'information est ici l'outil qui rend possible la remontée rapide et la concentration des informations au niveau du siège. Il faut également noter ici, que même dans le cas où la politique et la culture d'un groupe tendent à favoriser la décentralisation, la simple visibilité accrue – via le système d'information – des décisions prises au niveau local peut conduire à une plus grande intervention du niveau central et renforcer de fait la centralisation.

La tendance à la centralisation s'est illustrée, vers la fin des années 90, par l'apparition de salles de décision (parfois appelées très symboliquement *war rooms*) dont l'ambition était de permettre une gestion centralisée des grands projets de l'entreprise. L'idée était de créer un poste de pilotage pour les dirigeants, disposant de tous types d'information sur l'ensemble des activités et permettant d'effectuer des simulations.

Cependant, la pratique actuelle des entreprises ne semble pas confirmer ces craintes d'une hyper-centralisation, et cela pour plusieurs raisons. Tout d'abord, même avec des systèmes d'information sophistiqués, vouloir contrôler l'ensemble de l'entreprise d'un seul poste de pilotage reste illusoire : la masse des informations à traiter, leur complexité, le temps nécessaire restent hors de portée des capacités cognitives humaines. Ensuite, contrairement au cockpit d'un avion qui a parfois servi de métaphore aux salles de décision, le pilotage d'une entreprise ne se réduit pas au réglage de systèmes mécaniques : ce sont des hommes qui mettent en œuvre les décisions sur le terrain, et vouloir les gérer comme des machines en imposant des règles du haut de l'entreprise n'est évidemment pas le meilleur moyen d'obtenir leur adhésion et de parvenir à l'efficacité souhaitée.

C'est pourquoi, même s'il est vrai que certaines décisions ont été centralisées – ce qui a souvent conduit à une rationalisation et à des arbitrages globaux plus cohérents –, les entreprises évoluent-elles plus largement vers la voie de la décentralisation contrôlée.

b) Le système d'information, outil d'une décentralisation contrôlée

Cette tendance opposée, qui est généralement mise en avant dans le discours managérial, prône une décentralisation et une autonomie plus importante des centres opérationnels qui a, comme nous l'avons vu au chapitre 3, des répercussions fortes sur la pratique du contrôle. La logique est que ce sont les opérationnels, parce qu'ils sont proches du terrain et des clients, qui sont le mieux placés pour prendre rapidement les décisions nécessaires et qui peuvent le mieux apprécier les améliorations à opérer sur les processus. Dès lors, ils doivent disposer de l'ensemble des informations nécessaires. Chaque responsable d'unité devient en quelque sorte tout à la fois patron des processus opérationnels au quotidien (ce qu'il était classiquement), mais aussi gestionnaire de ses activités, voire même stratège. On retrouve incarnés à l'échelon d'une unité l'ensemble des rôles auparavant segmentés dans la hiérarchie. Très logiquement, cette évolution se traduit, en termes de contrôle, par le développement conjoint de systèmes de reporting et d'outils d'auto-contrôle permettant aux managers d'apprécier leur performance et celle de leur activité. Cette évolution joue un rôle central dans la motivation des managers.

Dans cette vision, le rôle du contrôle est d'équilibrer la délégation accrue par une transparence des actions au travers du système de pilotage. L'objectif de cet outil est alors d'évaluer de façon continue et centralisée la performance et de repérer au plus tôt tout risque de dérapage au niveau opérationnel au travers d'indicateurs de synthèse.

Cette évolution se traduit concrètement dans les systèmes d'information, par exemple par la mise en œuvre de comparaisons systématiques des indicateurs de performance des unités opérationnelles (*benchmarking* – voir encadré) ainsi que par la recherche d'un référentiel externe (concurrents, *best practices*).

La puissance du benchmarking

Dans une entreprise de crédit à la consommation, le responsable de l'activité assurance des crédits a décidé de mettre en place un *benchmarking* de toutes les agences du groupe pour l'indicateur « taux

d'assurance des crédits », afin d'inciter les managers à l'augmenter. L'assurance est en effet un produit annexe qui peut être très rentable, proposé – sans être obligatoire – lors de l'octroi d'un crédit. Le pourcentage de dossiers assurés (taux d'assurance des crédits) influe directement sur la rentabilité du produit assurance. En effet, il a été démontré que les premiers clients à s'assurer sont ceux qui présentent le plus fort risque de sinistre (c'est le phénomène de sélection adverse bien connu des assureurs). En augmentant le pourcentage de dossiers assurés, on réduit mécaniquement la proportion de sinistres chez la population d'assurés et on améliore ainsi la rentabilité globale de la police d'assurance.

Le responsable de l'activité assurance a ainsi décidé de créer cet indicateur, de collecter les chiffres dans l'ensemble du réseau et d'en faire une diffusion régulière, accessible à toutes les agences, sous forme de *hit parade*. En haut du tableau apparaissent les agences ayant le meilleur taux d'assurance, en bas celles montrant la moins bonne performance.

Le premier *benchmarking* a montré des performances sur cet indicateur allant de 90 % (meilleur taux obtenu par certaines agences sur certaines polices) à 30 % (plus faible taux constaté). La simple parution du tableau comparatif a conduit à réduire l'écart de 60 % à 30 % en quelques mois, les agences les plus mal placées s'étant saisies du problème car elles ne supportaient pas de voir leur mauvaise performance affichée au grand jour. Le rôle des systèmes d'information est ici simplement de rendre possible plus facilement et plus rapidement la collecte, le traitement et la diffusion des informations : cette simple visibilité joue un rôle essentiel dans la maîtrise des activités.

Dans cette perspective, la visibilité accrue de l'information de gestion permet ainsi à chacun, au niveau de son entité, d'obtenir tout à la fois une information globale et multidimensionnelle de son activité et d'évaluer sa performance relative. L'autonomie de chaque entité est toutefois équilibrée par des capacités de synthèse et de contrôle accrues par la hiérarchie, qui dispose d'informations de tout type lui permettant idéalement de vérifier la

cohérence et la bonne marche des processus des différentes activités, ainsi que la performance globale du groupe.

Les systèmes de communication ont enfin donné lieu dans les dernières années à une évolution, celle de la gestion des connaissances, dont l'objectif n'est plus seulement de produire des informations, mais de favoriser l'apprentissage organisationnel et l'amélioration des performances en transformant les processus opérationnels et en favorisant la création et la diffusion des savoirs.

Section 3. La gestion des connaissances

Depuis la fin des années 90, la tendance est au développement d'applications de *knowledge management* (gestion des connaissances) qui marquent une évolution vers la recherche d'une meilleure qualité et d'un plus grand partage des informations. Dans ces systèmes, ce ne sont plus les données brutes qui sont visées, ni l'information décisionnelle qui peut en être extraite, mais la connaissance elle-même, vocable éminemment flou qui intègre l'ensemble des composantes explicites et implicites susceptibles d'améliorer la conduite des activités. Au cœur de ces systèmes se situe de fait la problématique de conservation des savoirs par l'entreprise, alors même que la rotation des effectifs est de plus en plus importante.

Les pionniers de cette évolution ont été les cabinets de conseil, pour deux raisons principales. Tout d'abord, ces organisations se trouvent confrontées chaque année à une rotation très importante de leur personnel qui leur fait intégrer des bataillons entiers de jeunes consultants qu'il s'agit de rendre opérationnels le plus rapidement possible. Ensuite, elles se sont rendues compte que gérer leurs connaissances pouvait leur accorder un avantage concurrentiel distinctif (capacité à réutiliser des savoirs acquis lors de missions précédentes dans divers pays par différentes équipes, aptitude à répondre rapidement aux appels d'offres et à mobiliser l'expertise interne où qu'elle soit localisée, standardisation des outils, etc.).

Mais derrière ce terme de « gestion des connaissances » se cachent en fait deux évolutions très différentes des pratiques et des systèmes d'information qui les sous-tendent. Pour les appréhender, il est important de préciser ce que l'on entend par « connaissances » et en particulier de distinguer les connaissances explicites des connaissances tacites.

A - Connaissances explicites et tacites

De nombreux auteurs ont souligné la nécessité de distinguer deux types de connaissances mises en œuvre par les organisations : les connaissances explicites et les connaissances tacites. Nonaka et Takeuchi analysent par exemple ainsi les caractéristiques de chacun de ces deux types de savoirs (*cf.* figure 8.7).

Figure 8.7. – Distinction entre connaissances explicites et tacites

Connaissances explicites	Connaissances tacites
– Peuvent être formalisées et explicitées : concepts, modèles, manuels, procédures, etc. – Faciles à transmettre entre individus. – Rationnelles, objectives. – Domaine privilégie : théorie. – Dominantes dans la culture occidentale.	– Difficiles à exprimer de façon formalisée, facteurs intangibles (système de valeurs, croyances personnelles). – Liées à l'expérience personnelle. – Subjectives. – Liées à la pratique. – Dominantes dans la culture japonaise.

(d'après Nonaka et Takeuchi, 1995)

Les connaissances explicites nous sont familières. Elles sont dominantes dans la culture occidentale et ont conduit à l'élaboration des concepts, modèles, procédures qui organisent la vie de nos entreprises. La nouveauté dans ce domaine réside dans l'extension actuelle du champ des connaissances explicites effectivement utilisées par les entreprises, intégrées aux processus et donnant lieu à la diffusion de best practices, notamment dans la gestion des activités administratives et de service.

Les connaissances tacites sont également importantes pour l'entreprise. Ce sont par exemple celles du manager expérimenté, forgées dans un domaine d'activité au cours de son expérience professionnelle, celles de l'expert en recherche et développement issues de ses observations antérieures, celles de l'ouvrier devenu expert dans la conduite du processus de production et la gestion des incidents. Ce sont, dans un autre domaine, les connaissance des artisans qui suivaient le cycle du compagnonnage et apprenaient les arcanes de leur métier par le contact direct avec différents maîtres lors de leur tour de France. Ces connaissances intègrent des opi-

nions et des règles implicites qui permettent à chaque acteur d'ajuster de façon *ad hoc* son comportement selon les situations et qui vont s'exprimer de façon globale dans un jugement dont il ne saura pas toujours détailler les articulations.

On observe actuellement deux tendances en *knowledge management* : l'une vise à la diffusion à grande échelle de savoirs formalisés et de best practices, l'autre à la création de savoirs au moyen de communautés d'experts opérant en travail collaboratif.

B - La gestion des savoirs formalisés et la diffusion de *best practices*

La problématique dans ce domaine du *knowledge management* est d'identifier, dans la masse des informations véhiculées par l'entreprise sous des formes multiples (textes, mémos, présentations, modèles de tableur, documents de travail), celles qui sont susceptibles d'augmenter la connaissance – et au final la performance – des équipes. Ainsi, par exemple, un mémo d'analyse des attentes d'un segment particulier de clientèle, émis par la direction marketing, et jusque là limité en diffusion à cette direction, peut-il intéresser la direction de la R&D, celle de la production, le service après-vente ou encore une filiale intervenant dans une zone géographique éloignée du siège pour le même client.

L'outil technologique de diffusion est d'ores et déjà présent dans l'entreprise, sous la forme de l'Intranet. L'acquisition des données est possible via le scannage et la reconnaissance optique de caractère. Les systèmes de gestion électronique de documents, les bases de données XML[5], le *workflow* (acheminement des documents en fonction de leur contenu à leurs destinataires), les systèmes de recherche *full text* sont autant de dispositifs techniques élaborés pour aider à la constitution et l'interrogation de ces informations. De nombreuses entreprises mettent en œuvre ces systèmes,

5. XML (eXtensible Markup Language) est un langage de structuration de données, qui permet notamment d'analyser des documents textuels (factures, bons de commande, articles, etc.) comme un ensemble d'information structurées réutilisables par des applications informatiques.

auxquels les technologies de l'information permettent d'accéder de plus en plus facilement.

Mais sur le plan organisationnel, ce qui pose en revanche des problèmes encore épineux est l'organisation, la classification, la pertinence, l'actualisation et l'accès rapide et facile à ce type d'informations. Qui dans l'organisation peut ou doit gérer ces informations, les sélectionner, juger de leur pertinence par rapport à des cibles d'usagers ? Qui doit veiller à leur actualisation ? Comment inciter les collaborateurs à contribuer positivement à la constitution des connaissances ? À l'autre bout de la chaîne, quelles sont les conditions à mettre en œuvre pour que les informations disponibles deviennent véritablement des connaissances, c'est-à-dire soient intégrées par leurs destinataires et utilisées pour améliorer leurs performances ?

Au travers de ces bases de données de connaissance formalisées, les entreprises cherchent à intégrer les savoirs constitués aux processus mêmes de l'organisation, ce au travers de la diffusion de best pratices. Ce mouvement est très lié à la multiplication des pratiques de benchmarking. Une étude menée par des chercheurs de l'université de Cranfield[6] montre ainsi que l'amélioration des processus, la définition de standards internes et l'amélioration de la qualité sont les trois premiers avantages mis en avant par les entreprises pratiquant le benchmarking. Plus spécifiquement, le développement des systèmes d'information et de l'Internet est vu par la majorité des répondants comme devant conduire à la diffusion accrue de best practices au sein des organisations.

Cette évolution n'est pas sans poser de difficultés. De nombreux chercheurs soulignent en particulier le risque de « routinisation » de l'organisation lié à la diffusion de ces best practices et le frein à l'innovation qu'elles peuvent constituer[7].

C'est précisément cette capacité à innover, à créer – et non plus seulement à diffuser – de nouveaux savoirs qui est l'objet de la seconde orientation du

---

6. « Future Trends in Benchmarking for competitive advantage : a global survey », Yasar F. Jarrar & Mohamed Zairi, Total Quality Management, vol. 12, n° 7-8, 2001. L'étude a concerné 227 organisations appartenant à 32 pays différents.

7. « Balancing Act : How to Capture Knowledge Without Killing It », John Seely Brown & Paul Duguid, Harvard Business Review, May-June 2000.

knowledge management. Celle-ci s'illustre aujourd'hui par la mise en œuvre de « communautés de pratique » au sein des organisations.

C - La création de savoirs au travers de communautés

Le *knowledge management* ne se limite pas à la gestion des aspects connus et formalisés sous la forme de best practices. En effet, les recherches ont montré le rôle essentiel des connaissances *tacites* dans les processus d'apprentissage et de création de nouveaux savoirs.

Les organisations tentent depuis quelques années d'explorer le champ de la connaissance tacite, notamment au travers de systèmes d'information favorisant l'*interaction* entre les individus sans imposer un formalisme contraignant. Les outils utilisés sont ceux du *groupware* (messagerie, partage de documents) et, plus récemment, la constitution de communautés – baptisées « virtuelles » car fonctionnant à distance dans le monde du réseau, qui regroupent des experts concernés par un même problème.

Les premiers développements de ces communautés virtuelles ont souvent été réalisés dans des domaines industriels, avec une population de technologues. L'objectif de ces communautés est de favoriser l'émergence et le partage de connaissances acquises par la pratique et l'expérience, souvent peu formalisées et mal diffusées dans l'organisation.

EXEMPLE

Les communautés de pratique chez Schlumberger

Schlumberger a mis en place le système Eureka, qui concerne 3 900 experts de recherche et développement et qui regroupe 80 communautés thématiques. L'entreprise a voulu adopter un processus incitatif plutôt que formaliste : les communautés ont été crées de façon *ad-hoc* à la demande des ingénieurs ; chaque communauté est administrée par un *leader* élu par ses pairs, dont la tâche est de :

– favoriser l'interaction : identification des membres de la communauté et de leurs compétences, organisation de meetings et de forums de discussion, motivation ;

– gérer la connaissance (pertinence, actualisation) ;

– organiser les liaisons avec des partenaires extérieurs : universités, clients, etc. ;

– faire le lien avec le management.

L'objectif des communautés virtuelles est tout à la fois d'améliorer la connaissance globale des experts, de faire émerger une connaissance explicite plus largement diffusable et de mettre l'entreprise à l'abri d'une perte de compétence due au renouvellement des effectifs.

Knowledge management, apprentissage et contrôle de gestion

Le rôle des instruments de contrôle de gestion pour l'apprentissage a été souligné dans les parties 1 et 2 : l'idée est de développer des systèmes de mesure et des procédures d'animation telles qu'il soit possible d'apprendre sur la stratégie, les leviers de performance à partir d'une analyse des résultats. Les pratiques de benchmarking font partie de ces procédures. Elles n'épuisent toutefois pas l'ensemble des possibilités de l'apprentissage : il n'est pas toujours nécessaire d'avoir une référence à l'extérieur d'une entité pour avoir un apprentissage. À l'origine, la boucle d'apprentissage était plutôt interne à une entité. Il est donc intéressant de noter que les systèmes d'information encouragent plutôt un apprentissage par comparaison (benchmarking) et par échanges entre membres d'entités différentes (communautés virtuelles) qu'un apprentissage interne. Cette ouverture des entités vers l'extérieur est certainement génératrice de progrès ; il est cependant important de veiller à ce que les spécificités locales ne soient pas négligées et que les deux types de procédures cohabitent.

Dans la gestion des connaissances tacites, l'accent a beaucoup été mis sur le développement des outils du système d'information (intranet, groupware, gestion des communications entre les experts). L'expérience montre aujourd'hui que les communautés rencontrent deux difficultés dans leur organisation, qui portent sur des domaines liés au contrôle de gestion.

La première difficulté concerne les *facteurs de motivation* à mettre en place pour inciter les membres à contribuer effectivement à la commu-

nauté, et c'est d'autant plus difficile que le temps passé à communiquer le savoir personnel est rarement pris en compte dans l'évaluation des performances individuelles.

La seconde pose la question de la *performance* atteinte par ces communautés et de leur reconnaissance par le management. Elle est liée à la première, en ce sens que les bénéfices de la création de connaissance peuvent être engrangés par une entité distincte de celle des membres qui ont contribué à son élaboration : le manager responsable d'une entité sera ainsi réticent à voir *ses* experts consacrer du temps à aider ceux d'une autre entité, car cela se traduira par une baisse de la productivité de son service. Envisager un système de prix de cession interne du savoir ne paraît guère praticable, mais il est cependant nécessaire d'adapter l'évaluation de la performance individuelle pour tenir compte des contributions individuelles positives, sous peine de voir celles-ci s'étioler au fil du temps. Enfin, concernant l'évaluation de ces communautés, l'identification de leurs performances – et encore plus leur mesure –, n'en est qu'aux balbutiements. Les enjeux sont cependant suffisamment importants pour qu'une réflexion soit entamée sur ces sujets.

Conclusion

La gestion du système d'information représente un enjeu important pour le contrôle de gestion. Au-delà des aspects techniques, il structure fortement, comme nous l'avons vu à propos des ERP, le système de gestion. La qualité du système d'information conditionne de plus la fiabilité, l'exhaustivité et la rapidité de la production d'informations ainsi que la crédibilité du modèle de performance mis en œuvre dans l'organisation.

Les évolutions technologiques récentes ont ouvert de nouvelles possibilités quant à la maîtrise de l'information au service de la conduite des activités. Elles rendent cependant de plus en plus complexe le rôle des contrôleurs, qui doivent comprendre le fonctionnement des systèmes opérationnels intégrés, être à même de définir et de mettre en œuvre le modèle de performance via le système d'information décisionnel, veiller à sa compréhension et sa diffusion en utilisant les ressources du système de communication.

Nous avons vu également tout au long de ce chapitre que les enjeux concernant la maîtrise des systèmes d'information sont très largement organisationnels. Mettre en œuvre un ERP signifie aussi (et parfois surtout) redéfinir les processus ; modéliser un cube décisionnel correspond à définir le cadre d'évaluation de la performance de l'entreprise et de ses activités. Dans tous les cas, il faudra expliquer et accompagner les changements et veiller à l'appropriation des nouveaux systèmes par les managers.

Enfin, la mise en œuvre de systèmes d'information s'inscrit dans un processus continu. Même si l'on met souvent l'accent sur les phases de définition et d'implantation de nouveaux systèmes, le suivi et la maintenance des systèmes existants représentent une tâche ininterrompue et essentielle si l'on veut que le modèle de performance garde sa pertinence au fil du temps et des évolutions des activités.

BIBLIOGRAPHIE

DELMOND M.-H., PETIT Y., GAUTIER J.-M., Management des systèmes d'information, Dunod, 2003.

GORRY G.-A., MORTON M.-S., *A Framework for Management Information Systems*, Sloan Management Review 13, n° 1, 1971.

NONAKA I., TAKEUCHI H., *The knowledge-creating company : how Japanese companies create the dynamics of innovation*, Oxford University Press, 1995.

REIX R., *Système d'information et management des organisations*, Vuibert, 2000.

SIMON H.-A., *The new Science of Management Decision*, Harper & Row, New-York, 1960.

EXERCICES

Quizz	Vrai	Faux
1. Le contrôle de gestion est responsable du système d'information de gestion.	❒	❒
2. Les systèmes d'information évoluent vers un modèle en réseau et une représentation de l'activité commune aux différents acteurs.	❒	❒
3. Les ERP facilitent la production et l'intégration des informations opérationnelles.	❒	❒
4. L'objectif des systèmes décisionnels est de fournir le détail de l'ensemble des informations opérationnelles.	❒	❒
5. Les nouveaux systèmes de communication conduisent à une centralisation des décisions.	❒	❒
6. N'y a-t-il pas contradiction entre intégration globale du système d'information et différenciation des systèmes d'information par niveau de responsabilité, de façon à permettre un meilleur pilotage local des performances ?	❒	❒

Eléments de correction

Quizz

1. Vrai et Faux. Le contrôle de gestion partage avec d'autres acteurs de l'entreprise (direction générale, responsables opérationnels, direction des systèmes d'information) la responsabilité de l'évolution globale des systèmes d'information. Il a cependant une implication forte et un rôle important à jouer concernant la qualité des informations opérationnelles produites, l'adéquation du modèle décisionnel aux besoins de l'entreprise, la transmission des informations et la gestion des connaissances.

2. Vrai. La segmentation hiérarchique classique des informations tend à être remplacée par le développement d'un modèle commun, partagée tout au long de la chaîne hiérarchique et intégrant des informations opérationnelles, financières et stratégiques.
3. Vrai. Ce sont néanmoins des systèmes complexes, difficiles à paramétrer.
4. Faux. Les systèmes décisionnels doivent présenter une vision structurée et synthétique des informations, cela afin de permettre la prise de décision tout en évitant la surcharge d'information.
5. Faux. L'organisation n'est pas dictée par un système technique ; elle dépend de la culture et des choix de chaque organisation. En pratique, les nouveaux systèmes de communication peuvent être utilisés comme outil de centralisation ou de décentralisation.
6. Cette question est l'enjeu même des systèmes d'information de gestion actuels. Si les systèmes d'informations opérationnels évoluent vers une plus grande homogénéisation et intégration, notamment via la mise en place d'ERP, les systèmes décisionnels cherchent quant à eux à prendre en compte les besoins d'analyse des managers locaux en leur fournissant des informations et des outils d'interrogation adaptés à leur champ de décision et de responsabilité (cubes décisionnels, tableaux de bord de l'activité consultables via l'intranet). La plus grande accessibilité et visibilité des informations doit ainsi permettre à la fois de développer les pratiques d'auto-contrôle et d'effectuer des synthèses au niveau central.

CHAPITRE 9
La fonction contrôleur de gestion

Ce qu'il faut retenir

- La fonction contrôle est partagée entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion.
- Différents facteurs influencent le métier de contrôleur, comme le secteur d'activité de l'entreprise, sa taille, sa stratégie et sa culture.
- Le métier du contrôleur de gestion, parfois considéré comme un censeur, évolue vers un rôle d'analyste et de conseiller.
- La fonction contrôle de gestion ne contribue que pour partie aux informations fournies aux managers pour la prise de décision.
- Les ruptures de l'environnement ont modifié la façon d'exercer le métier, dans la mesure où une plus grande incertitude entraîne une plus grande réactivité et de nouveaux besoins d'information.
- La globalisation des économies pousse à une homogénéisation des pratiques, tout en exigeant des compétences nouvelles pour le contrôleur de gestion en matière de communication, de nouvelles technologies et d'ouverture internationale.
- Au niveau international, il existe des associations professionnelles et organismes qui tentent de normaliser les compétences essentielles des contrôleurs de gestion selon les grades occupés et les contextes des entreprises.

Introduction

Le chapitre 1 fait la distinction entre contrôle et contrôleur. En effet, la démarche de pilotage dépasse largement les fonctions attribuées au contrôleur de gestion. Ce dernier chapitre va reprendre cette distinction et va être consacré plus spécifiquement au rôle particulier que joue le contrôleur de gestion dans cette démarche de pilotage, aux compétences requises par cette fonction et aux évolutions majeures qui ont marqué ce métier.

L'organisation de la fonction contrôleur de gestion est contingente : il n'y a pas de modèle général d'attribution de la place du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle. Il est fréquent de rencontrer deux entreprises du même secteur d'activité et de taille comparable qui se sont dotées d'une organisation très différente de leur contrôle de gestion. On peut toutefois recenser des principes d'organisation ayant chacun des avantages et des limites. Par ailleurs, la fonction peut évoluer au cours du temps pour s'adapter à de nouveaux enjeux internes ou externes, comme par exemple un mode d'organisation des activités en processus. Si l'on regarde ce qui se passe dans différents pays, il sera aussi possible de trouver des différences importantes par rapport à la France, notamment par comparaison avec les pays anglo-saxons. Cette diversité des modes d'organisation se retrouve également dans les compétences qui sont généralement demandées aux contrôleurs de gestion. Les rôles peuvent être multiples, ce qui exige des compétences variées.

Mais les perceptions de la fonction ne sont pas toujours positives, et l'apprenti contrôleur doit trouver un équilibre entre, d'un côté la production et l'analyse des données chiffrées pour sa direction générale, et de l'autre le conseil et l'incitation dynamique auprès de ses interlocuteurs, c'est-à-dire le plus souvent les responsables d'entités décentralisées d'entreprises. Les profils attendus sont complexes, à la limite de la contradiction, mais c'est aussi ce qui fait partie de l'attrait de la fonction.

Cette contradiction entre la fonction de censeur, chargé de recueillir l'information dans toute l'entreprise pour la transmettre à la direction générale, et celle de conseiller des opérationnels destiné à faciliter la prise de décision optimale et rationnelle a pour une part des racines historiques.

Tout d'abord, la fonction est apparue dans les grands groupes internationaux majoritairement d'origine américaine. Les contrôleurs de gestion exercent alors leur fonction au siège de la société et sont chargés de vérifier que les objectifs sont bien atteints et que les informations sur les résultats des filiales sont fiables. Au chapitre 1, nous avons vu que cette définition des activités du contrôleur de gestion a évolué. La fonction s'est décentralisée dans les différentes entités de responsabilité : divisions, filiales, usines, etc. L'objectif est d'être plus proche du terrain pour mieux répondre aux besoins de pilotage des opérationnels et pour réduire les délais d'élaboration du *reporting*. Un partage des rôles entre les différents niveaux de contrôle va alors s'opérer : les contrôleurs de gestion du siège seront plus chargés de consolider les budgets et le reporting mensuel, tandis que les contrôleurs de gestion des entités opérationnelles auront plutôt pour tâche de suivre le budget sur place, de fournir au siège les informations nécessaires au reporting et de participer aux décisions opérationnelles.

Le contrôle implique un partage des rôles entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion. Les responsables opérationnels exercent pour une part des fonctions de contrôle de gestion, lorsqu'ils doivent établir et présenter leur budget à la direction générale ou décider des actions correctives à la suite de l'analyse des résultats obtenus. La démarche de contrôle de gestion n'appartient donc pas uniquement au contrôleur de gestion. Elle est mise en œuvre par un binôme responsable opérationnel-contrôleur de gestion.

Les ruptures de l'environnement ont modifié également la façon d'exercer le métier. Nous avons vu en fin de deuxième partie que la question de l'utilité du budget se pose, notamment du fait de la complexité plus forte des opérations réalisées par les entreprises et de l'incertitude plus importante du contexte économique. Les compétences actuelles demandées aux contrôleurs de gestion évoluent du fait de ces caractéristiques, entraînant des besoins de formation nouveaux que nous cernerons à l'aide d'une enquête récente.

Par ailleurs, la globalisation des économies pousse à une homogénéisation des pratiques qu'il convient de prendre en compte. Nous verrons dans quelle mesure cette ouverture vers l'international entraîne des changements de compétences significatifs.

Aussi, deux grands thèmes se dégagent-ils autour de la fonction du contrôleur de gestion : d'une part l'organisation de la fonction, et d'autre part les compétences requises du contrôleur.

Section 1. L'organisation de la fonction contrôle de gestion

Les entreprises n'ont pas toutes nécessairement une fonction contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus de contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion. Cette structure de coordination pourra être, dans certains cas, prise en charge par la fonction financière ou par la direction générale, elle ne donnera pas toujours lieu à la création d'une direction autonome. C'est la situation très courante des entreprises petites et moyennes qui n'ont pas les besoins, ni les moyens d'entretenir une structure autonome. Cela peut également être, paradoxalement, la position adoptée par de grandes entreprises ayant des systèmes et une culture de gestion très avancés et qui se satisfont d'équipes de contrôle de gestion très restreintes, localisées au siège social, le processus de contrôle de gestion étant directement pris en charge par la ligne opérationnelle à tous les niveaux de responsabilité : filiales, usines, territoires, etc.

L'organisation de la fonction contrôle de gestion est donc sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises. La position des services contrôle de gestion dans les organigrammes et leurs attributions de fonctions et de compétences sont des questions très débattues.

A - La fonction contrôle de gestion : un binôme manager/contrôleur

L'exercice de la fonction est le résultat d'une convergence d'efforts entre les fonctionnels du contrôle de gestion et les responsables opérationnels comme le formalise la figure 9.1. :

Figure 9.1. – Organisation générale de la fonction contrôle de gestion

Contrôleurs de gestion

– Conception et adaptation des systèmes et procédures de gestion
– Production d'informations de gestion
– Analyses de rentabilité et synthèses économiques
– Animation des systèmes

Responsables opérationnels

– Implication dans l'élaboration des outils de pilotage
– Compréhension et appropriation des systèmes et procédures du CdG
– Utilisation pour décisions et arbitrages économiques

Fonction « contrôle de gestion »

Responsables opérationnels, Direction générale, Direction financière

Les éléments de la fonction spécifiquement dévolus aux contrôleurs de gestion concernent la conception des systèmes d'information de gestion et de pilotage, la production d'informations de gestion (par exemple les budgets) et les études de rentabilité, tandis que les différents niveaux de responsabilité opérationnels effectuent l'analyse des informations produites et utilisent ces informations pour préparer leurs décisions et leurs arbitrages économiques. Ainsi, le contrôleur de gestion d'une usine s'attachera tout particulièrement à l'établissement des résultats mensuels ainsi qu'aux analyses d'écart, tandis que son responsable hiérarchique, c'est-à-dire le directeur de l'usine, pourra se concentrer sur les décisions à prendre en fonction de ces informations. On se doit de remarquer à ce propos que la distinction entre information et décision n'est pas facile, car la façon de fournir l'information oriente la décision. Par ailleurs, les contrôleurs de gestion font des propositions, des recommandations.

À un niveau hiérarchique plus élevé, le contrôleur de la société mère s'impliquera prioritairement dans l'évolution du système d'information et des procédures afin de les adapter au rythme des changements de

structure et de stratégie décidés par la direction générale. Par exemple, il pourra avoir pour mission de mettre en place un nouveau système de *reporting* tenant compte de la réorganisation de l'entreprise par lignes de métiers, cette nouvelle organisation devant se substituer progressivement à l'ancienne structure par entités juridiques ou géographiques. Parallèlement, il continuera à conduire les analyses de rentabilité qui seront demandées par la direction générale, suivant les axes d'analyse de la rentabilité prévue par le reporting ou, ponctuellement, suivant d'autres critères déterminés par la direction générale.

L'automatisation croissante des systèmes d'information tend aujourd'hui à diminuer le rôle des contrôleurs de gestion de premier niveau au profit des responsables opérationnels, qui accèdent désormais directement aux informations de gestion et procèdent eux-mêmes aux analyses autrefois réalisées par les contrôleurs de gestion. Cette tendance a pour avantage d'accroître la responsabilisation économique des opérationnels qui s'approprient ainsi directement l'information de gestion et ne bénéficient plus de l'effet de « filtre » souvent tenu par les contrôleurs. Les managers ont donc un rôle dans la démarche de contrôle de gestion, à la fois comme acteur à part entière et comme partenaire des contrôleurs de gestion dans la production des informations et l'analyse des résultats (cf. *infra*).

La figure 9.1. indique aussi les destinataires des prestations fournies par le contrôle de gestion. Ce sont, en premier lieu, *les responsables opérationnels* qui reçoivent – mensuellement ou hebdomadairement –, des informations sur leurs résultats économiques et qui transmettent à des intervalles plus longs – le trimestre, le semestre ou l'année –, leurs prévisions budgétaires. Ces informations, agrégées suivant les périmètres de décision stratégiques, alimentent également *la direction générale* pour ses besoins économiques d'orientation et de suivi. Quant *aux directions financières*, elles sont des destinataires naturels du volant financier des informations de contrôle de gestion qui leur permettent de prévoir et de gérer les grands équilibres financiers de l'entreprise et d'informer la communauté financière externe sur les performances de l'entreprise, de ses entités et de ses métiers.

B - Les organigrammes des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Dans les grandes entreprises, la structure spécifique au contrôle de gestion, qui fait partie des directions fonctionnelles (ou technostructure), comporte généralement trois ou quatre niveaux entre le siège et l'unité de gestion élémentaire, cette dernière pouvant être, par exemple, l'atelier de fabrication ou l'agence commerciale. Deux options extrêmes se présentent alors suivant le lien unissant ces différents services aux entités qu'ils sont chargés de suivre :

- Dans la première option, cette fonction est parallèle à la ligne hiérarchique. Les contrôleurs de gestion des différentes unités ne sont qu'en liaison fonctionnelle avec des responsables opérationnels. Ils sont rattachés hiérarchiquement au contrôleur de gestion du siège, ou à celui situé au niveau supérieur. Cette organisation leur assure une relative indépendance par rapport à l'entité qu'ils sont chargés de suivre, garantissant ainsi la fiabilité des informations et la transparence des résultats fournis. Cela favorise aussi une homogénéité des pratiques et des informations, facilitant ainsi l'élaboration du reporting. La contrepartie inévitable de ce positionnement est qu'ils sont perçus comme des surveillants ou des censeurs mandatés par la direction générale. Autre inconvénient de cette formule : la standardisation que cela suppose est peu adaptée au pilotage d'entités de tailles différentes et de métiers différents. Par ailleurs, la rétention de l'information sera souvent importante. Pour ces raisons, cette configuration est peu fréquente, puisqu'elle représente 38 % des cas dans l'enquête d'Hugues Jordan effectuée en 1998 auprès des membres de la DFCG (association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion)[1].

- Dans la seconde option, chaque contrôleur de gestion dépend hiérarchiquement du responsable de l'unité à laquelle il est affecté. Cette configuration représente 62 % des cas dans l'enquête précédemment citée. L'objectif est d'assurer une bonne intégration de la fonction au sein des unités opérationnelles. Les liaisons au sein de la structure de contrôle de gestion sont alors essentiellement fonctionnelles. Les avantages et les

1. Voir Hugues Jordan, « Synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998 », revue *Échanges*, n° 146, juillet 1998, pp. 15-20.

inconvénients de cette solution sont symétriques à de ceux de l'option précédente. Dans des groupes aux activités hétérogènes, cela permet de construire des systèmes de pilotage adaptés aux besoins spécifiques de chaque entité. L'intégration de la fonction contrôle de gestion auprès des entités est dans doute meilleure, mais au prix d'un risque d'opacité pour le siège. La direction générale a plus de difficultés à obtenir toutes les informations qu'elle souhaite sur les unités opérationnelles.

Le choix de l'une ou l'autre de ces options est fondamental. Il dépendra essentiellement de la volonté d'intégrer ou de différencier les entités de gestion : la direction générale souhaite-elle maîtriser à son niveau les différentes activités ou veut-elle encourager l'autonomie et les initiatives dans la prise de décision ? Dans la pratique, les formules retenues sont mixtes et comportent un dosage variable des deux options. L'organigramme général des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises est schématiquement représenté par trois niveaux : (1) un niveau central, (2) un niveau division, branche ou métier, et enfin (3) un niveau local comme par exemple une usine ou un territoire de vente. Un quatrième niveau pourrait être pris en compte, celui de l'atelier ou de l'agence commerciale, mais il est très rarement doté d'une cellule contrôle de gestion autonome. La figure 9.2. représente ces trois niveaux :

Figure 9.2. – Organigramme général de la fonction dans les grandes entreprises

1 — Contrôle de gestion central

2 — Contrôle de gestion de division ou de branche | Contrôle de gestion de division ou de branche

3 — Contrôle de gestion d'unité | Contrôle de gestion d'unité

Au niveau 3, les appellations définissant le contrôleur de gestion ainsi que ses fonctions peuvent être assez variées. Celles-ci peuvent être limitées à des tâches routinières de production d'informations de gestion et

d'analyse des résultats ou, au contraire, inclure des tâches importantes de conseil auprès des responsables d'unités. À ce niveau, des dénominations comme *assistants de gestion* et *analystes financiers* sont assez répandues. La fonction peut aussi être tenue directement par le responsable opérationnel dans une entité de taille modeste (agence de vente, atelier). Mais il s'agit alors fréquemment d'un quatrième niveau de contrôle de gestion, situé au sein d'un centre de production (usine) ou d'une zone géographique (région).

Le niveau 2 concerne un niveau élevé de coordination, division ou branche. Le champ d'action du contrôleur de gestion y est plus ou moins important suivant le degré de centralisation du groupe, mesuré par exemple par les niveaux de détermination des stratégies industrielles et commerciales, et son éventuel degré d'intégration verticale. Dans le cas d'une décentralisation de la détermination des stratégies, la fonction contrôle de gestion pourra inclure des travaux importants de planification. Dans tous les cas, les équipes de contrôle de gestion organisent la procédure budgétaire et sont fortement impliquées dans la détermination des objectifs de performance économique et dans le suivi des réalisations.

Le niveau 1, celui du contrôle de gestion central, peut être organisé selon deux modalités types, suivant le degré de centralisation des décisions stratégiques et de leur suivi. Dans les situations à forte centralisation, les équipes de contrôle de gestion centrales sont importantes et traitent elles-mêmes une partie substantielle des informations des divisions. Le contrôle de gestion de la division est utilisé comme relais d'information. Dans le cas contraire, les équipes au siège sont réduites et ont pour principale responsabilité de consolider les résultats de gestion du groupe, de veiller à l'harmonisation des systèmes d'information, des procédures et des outils de gestion. C'est alors au niveau des divisions que les équipes de contrôle de gestion sont les plus importantes. Ce dernier cas de figure tend à se généraliser car il va de pair avec la décentralisation des structures d'entreprises et avec la volonté de réduire les effectifs fonctionnels des sièges sociaux.

C - Les relations du contrôle de gestion avec les managers et les autres services fonctionnels

Pour les niveaux 2 et 3 envisagés ci-dessus, les contrôleurs de gestion sont de plus en plus rattachés à une entité opérationnelle et au manager

qui la dirige. Cela correspond à la nécessité de réduire les effectifs des sièges sociaux et de mettre à la disposition du terrain des compétences capables de gérer au mieux les procédures de pilotage. Ce binôme manager-contrôleur de gestion se renforce, si l'on en croit l'étude de Jordan déjà citée. Les managers s'impliquent de plus en plus dans la fonction contrôle, par exemple à l'occasion de la présentation de leur plan pluriannuel et de leur budget, ainsi que pour proposer ensuite des actions correctives. Ils coopèrent également davantage avec leur contrôleur de gestion pour analyser et expliquer les résultats, et pour faire là aussi des propositions d'actions correctives. Le tableau 9.3 montre qu'il s'agit d'évolutions très significatives sur une longue période.

Tableau 9.3. – La coopération entre contrôleurs de gestion et managers

Coopération contrôleur/opérationnel	1976	1982	1989	1998
1. Analyse des résultats et écarts	7 %	15 %	12 %	46 %
2. Compte rendu et explication des résultats	6 %	11 %	22 %	43 %
3. Proposition d'actions correctives	7 %	9 %	18 %	50 %

Source : Jordan, 1998.

Cette coopération ne se fait pas sans difficultés, surtout pour les contrôleurs de gestion qui sont rattachés aux entités opérationnelles (divisions, filiales, usines, agences commerciales, etc.). Il arrive alors que le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion présente des ambiguïtés : il est rattaché hiérarchiquement au manager de son entité opérationnelle afin de répondre aux besoins de pilotage, tout en devant satisfaire également les demandes d'information du siège, notamment pour le *reporting*. En fonction du type de contrôle souhaité dans l'entreprise et donc de la marge d'autonomie – ou de confiance – accordée aux entités opérationnelles par la direction générale, le rôle du contrôleur de gestion pourra pencher d'un côté ou de l'autre, du côté de l'entité opérationnelle (ce qui suppose une implication forte) ou du côté du siège (ce qui suppose une vue objective par rapport au terrain où il se trouve). Sathe distingue à cet égard quatre types de contrôleurs de gestion[2] :

2. Voir Sathe V., « *The controller's role in management* », Organizational Dynamics, winter 1983, pp. 31-48.

1. le contrôleur de gestion totalement *impliqué* dans son entité opérationnelle, qui doit alors faire preuve d'initiative et de créativité ;

2. le contrôleur de gestion *indépendant,* plutôt tourné vers les tâches liées au *reporting* et peu impliqué dans la satisfaction des besoins internes de pilotage de son entité de rattachement, ce qui peut entraîner des réactions de rejet par les membres de l'entité en question ;

3. les contrôleurs de gestion *segmentés*, où deux contrôleurs de gestion recherchent séparément à répondre l'un aux besoins du siège, l'autre à ceux de leur entité de rattachement, ce qui ne peut aboutir qu'à une déperdition d'énergie et à des conflits ;

4. le contrôleur de gestion *fort*, qui arrive à résoudre seul et simultanément, et non plus de manière segmentée, les contradictions possibles entre l'implication auprès de son responsable opérationnel et sa loyauté vis-à-vis du siège.

Il semble que les types 1 et 4 soient actuellement les plus fréquents, sans que l'on puisse déterminer la solution la meilleure. Le type 4 est le plus difficile à exercer du fait des antagonismes possibles entre les besoins du siège et ceux de l'entité opérationnelle de rattachement. Cette typologie est descriptive et ne propose pas de jugement de valeur.

Le contrôle de gestion sert donc principalement les gestionnaires opérationnels, pour l'aide à la décision et à l'analyse. Mais la fonction assure aussi une mission de production de règles et de normes – ce en quoi elle appartient bien à la *technostructure* –, et une mission de contrôle interne : l'appréciation de la fiabilité et de la pertinence des informations produites.

Le contrôle de gestion fait partie intégrante des services fonctionnels. Par exemple, il va être concerné par l'examen des procédures et leur mise en œuvre. Ces tâches seront spécifiquement prises en charge par l'audit opérationnel. Le contrôle de gestion sera aussi en relation avec la fonction *planification* pour intégrer la stratégie à sa démarche budgétaire et avec la fonction *gestion des ressources humaines*, pour ce qui concerne les incitations, c'est-à-dire les liens entre les performances obtenues et les rémunérations ou promotions (*cf.* chapitre 3).

D - Les modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion central

Deux grands cas de rattachement des services centraux de contrôle de gestion peuvent être distingués. Soit le rattachement de la fonction à la direction générale, soit son rattachement à la direction financière. Les enquêtes réalisées sur les modes de rattachement montrent des résultats assez concordants. Pour la période récente, l'enquête publiée par Jordan précédemment mentionnée montre un rattachement un peu moins fréquent qu'auparavant à la direction générale (32 %) comme le montre le tableau 9.4. On peut y voir la possibilité de relier le contrôle de gestion avec sa source d'information principale : la comptabilité. Il y a aussi la nécessité de rendre les informations sur les performances compatibles entre elles, qu'elles soient de nature financière ou de nature non financière. Enfin, la communication financière en interne ou vis-à-vis de l'extérieur, notamment à propos des prévisions d'activité et de résultat, rendent aussi ce rapprochement nécessaire.

Tableau 9.4. – Modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion central

Direction de rattachement	1976	1982	1989	1998
1. Direction générale	33 %	25 %	41 %	32%
2. Direction financière (ou administrative et financière)	43 %	66 %	55 %	62 %
3. Autre direction	24 %	9 %	4 %	6 %

Source : Jordan, 1998.

L'analyse de l'évolution de ces modes de rattachement du contrôle de gestion montre aussi une diminution des rattachements aux autres directions, principalement les directions de l'informatique et des systèmes d'information. En définitive, l'intérêt d'un rattachement à la direction générale est de mettre le contrôle de gestion en prise directe avec les orientations stratégiques et les besoins de reporting de la direction générale. Mais l'inconvénient est de priver le contrôle de gestion d'une synergie avec les services comptables pour la fourniture de certaines informations. Bien souvent, le type de rattachement choisi va dépendre du rôle effectif joué par la direction financière dans la prise de décision

et dans les actions de changement. Si la direction financière est bien perçue par les unités opérationnelles, c'est-à-dire si elle les aide dans le pilotage de leurs activités et ne freine pas les changements, un rattachement du contrôle de gestion au directeur administratif financier ne soulèvera pas d'opposition. Dans le cas contraire, notamment en cas de lutte de pouvoir entre la direction financière et les autres entités, il y a fort à parier que le contrôle de gestion sera plutôt rattaché à la direction générale. En définitive, ce poids grandissant de la direction financière dans le rattachement du contrôle de gestion semble être dû à l'élargissement de ses fonctions, avec une vision plus managériale et moins technique de ses missions.

E - Les missions du contrôle de gestion

L'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les attributions considérées comme exclusives aux services contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire, du *reporting* et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques.

Certaines missions peuvent être ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes. L'enquête de Jordan déjà citée permet de se faire une idée des modifications intervenues depuis 1976 sur les missions du contrôle de gestion (*cf.* tableau 9.5.). Cet auteur met en évidence trois types de systèmes pour classer ces missions : le système rétrospectif (comportant surtout des missions de comptabilité générale et de comptabilité analytique), le système prospectif (missions orientées surtout vers les budgets et les outils de suivi mensuel des résultats) et enfin le système intégré (missions concernant principalement le système prospectif avec un plan opérationnel et un outil de reprévision).

Tableau 9.5. – Évolution du domaine de compétence des services contrôle de gestion

	Années			
Systèmes	**1976**	**1982**	**1989**	**1998**
Rétrospectifs	24 %	24 %	7 %	3 %
Prospectifs	48 %	48 %	51 %	32 %
Intégrés	28 %	28 %	42 %	65 %

Source : Jordan, 1998.

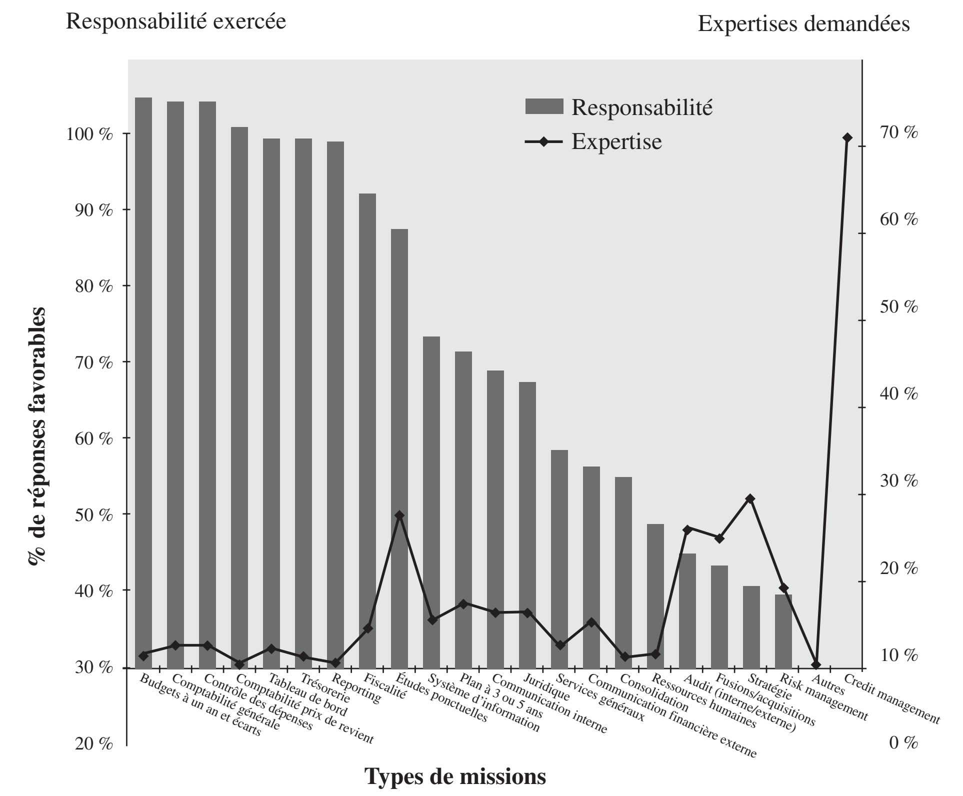
On constate la prise en charge croissante des activités de planification et de comptabilité analytique par les services de contrôle de gestion entre 1976 et 1998, et cette tendance s'est manifestement renforcée dans les dernières années. Les interfaces entre comptabilité analytique et comptabilité générale étant facilitées par le développement des systèmes d'information, les conflits d'attribution se sont estompés comme nous le verrons dans la section suivante. En ce qui concerne la planification, cette activité continue d'être partagée entre plusieurs fonctions – contrôle de gestion, développement et stratégie ou direction générale –, suivant la taille des entreprises. En pratique, il y a fréquemment une répartition des rôles en ce qui concerne la planification, la partie court et moyen terme étant confiée aux services de contrôle de gestion et la partie long terme étant prise en charge par les autres services mentionnés. Concernant la comptabilité générale, on peut considérer qu'elle n'est prise en charge par les services de contrôle de gestion que dans les entreprises petites ou moyennes, pour lesquelles il n'y a pas dans les faits deux services autonomes et distincts de comptabilité et de contrôle de gestion.

Une autre enquête effectuée auprès des membres de la DFCG donne une liste des missions de la fonction Gestion-Finance les plus souvent exercées, qui confirme ces tendances au sein des entreprises[3]. Le graphique 9.6. ci-après donne les résultats correspondant aux responsabilités actuelles et aux expertises demandées (par ordre de fréquence des responsabilités actuelles). En effet, certaines missions sont exercées à

3. Voir Bescos P. -L. (2001), « Les compétences de la fonction gestion-finance : où en est-on actuellement ? », *Echanges (DFCG)*, août-septembre, pp. 20-27. Les caractéristiques de cette enquête figurent en annexe.

titre permanent et d'autres font l'objet d'une demande d'avis (ou d'expertise) dans le cadre d'une consultation en vue d'une prise de décision par une autre fonction ou par la direction générale.

Graphique 9.6. – Les missions exercées
(en % des entreprises ayant répondu « oui » à chaque type de mission)



Nous remarquons que sept missions sont présentes dans 90 % des entreprises de l'échantillon. Il s'agit essentiellement des tâches liées aux budgets, à la comptabilité, aux tableaux de bord ou au *reporting*. On retrouve en tête les missions essentielles du contrôle de gestion et de la comptabilité, avec également la gestion de trésorerie, même si des différences apparaissent selon la taille ou le type de statut des entreprises. Il convient cependant de noter le rôle limité en ce qui concerne la stratégie :

une expertise est demandée dans la majorité des cas, mais il n'y a pas de responsabilité permanente.

Sur ces missions essentielles, les répartitions selon la taille et surtout les structures sont différentes de la moyenne, notamment pour les PME ou les entreprises autonomes. Par rapport à la moyenne, les priorités changent manifestement pour les PME ou pour les entreprises autonomes, mais de manière différente. Par exemple, l'utilisation du reporting ou des tableaux de bord est moins fréquente pour les entreprises autonomes que pour les PME, car celles-ci font parfois partie de groupes où ces outils sont utilisés.

F - Les effectifs des services contrôle de gestion

Peut-on estimer les effectifs affectés aux activités de contrôle de gestion dans les entreprises ? C'est une question souvent posée et à laquelle il est difficile de répondre tant les dénominations de fonction sont variables et sujettes à interprétation quant à leurs véritables attributions. Le titre de contrôleur de gestion peut en effet être utilisé dans les PME même s'il recouvre principalement des activités comptables et financières. Inversement, un titre comme celui d'analyste financier peut, dans certaines entreprises, qualifier des activités qui ressortent essentiellement du contrôle de gestion.

Les résultats d'une enquête déjà citée permettent de donner quelques lignes directrices[4]. On observe l'importance relative des effectifs du contrôle de gestion, surtout au niveau senior (cadre confirmé) et manager. Cela signifie que les postes de contrôle de gestion sont exercés par des cadres plutôt expérimentés. L'enquête de Jordan déjà citée également donne une moyenne d'âge de 41 ans en 1998, qui est relativement stable depuis plus de 25 ans[5].

Plus généralement, l'annexe de ce chapitre montre une grande variété dans les intitulés retenus pour les différents postes exercés dans la fonction Gestion-Finance des entreprises, avec tout de même quelques pôles importants pour les métiers de contrôleur de gestion (17,7 % des effectifs) et de comptable (47 % des effectifs).

---

4. Voir annexe et Bescos P.-L. (2001).

5. Voir Jordan H. (1998).

En moyenne toujours, les membres de la fonction Gestion-Finance représentent 6,25 % des effectifs totaux de leurs entreprises. Il y a des dispersions assez fortes du fait des modes d'organisation choisis, par exemple suivant que la fonction Gestion-Finance est centralisée ou décentralisée. Mais l'effet taille joue un rôle prédominant. Par exemple, les PME ont un taux moyen plus élevé que les grandes entreprises (8,1 % pour les moins de 500 personnes, contre 2,7 % pour les plus de 500 personnes).

Section 2. Les compétences de la fonction contrôle de gestion

Nous avons défini dans le chapitre 1 la dynamique du contrôle de gestion qui assure des fonctions de pilotage et de diagnostic. Ces deux mouvements se retrouvent-ils dans l'appréciation des compétences des contrôleurs de gestion ? C'est ce que nous allons notamment envisager dans cette section, en nous appuyant sur l'enquête de 2001 auprès des membres de la DFCG déjà citée.

Nous entendons ici par *compétences* le savoir (théorique ou pratique), le savoir-faire (l'expérience) et le savoir-être (dimension comportementale). Cette définition est empruntée au domaine de la gestion des ressources humaines[6].

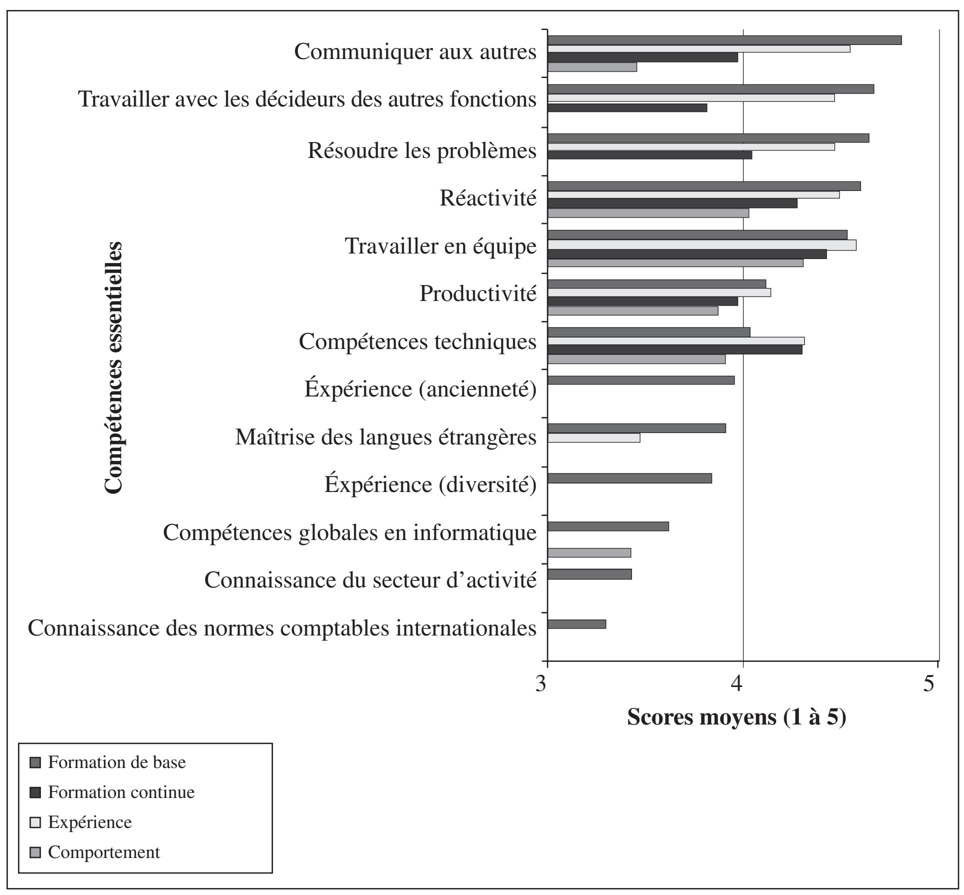
Nous allons tout d'abord évoquer les compétences actuellement exigées, puis les enjeux actuels qui poussent au changement et enfin les compétences futures souhaitées pour y faire face.

A - Les compétences actuellement exigées

Sur l'ensemble des compétences retenues dans le questionnaire, nous avons sélectionné dans le graphique 9.7 celles qui apparaissent comme prioritaires pour chacun des grades de cadre.

6. Voir Peretti J.-M. (1999), *Dictionnaire des ressources humaines*, Vuibert, Paris, p. 58. Nous avons également emprunté à cet ouvrage les définitions concernant les grades des cadres (p. 35).

Graphique 9.7. – Synthèse sur les compétences jugées essentielles selon les grades (scores moyens sur une échelle de 1 à 5)



Une compétence est retenue si 20 % des réponses au moins la jugent essentielle (score = 5) et si le score moyen est supérieur à 3 pour l'ensemble des réponses.

On peut remarquer qu'un socle commun lie l'ensemble des compétences clefs à tous les niveaux hiérarchiques : il s'agit des capacités à travailler en groupe, à communiquer, à être réactif et productif, à mobiliser des compétences techniques. Répondre aux besoins dans les meilleurs délais et au moindre coût semble être la quadrature du cercle que les directions financières doivent résoudre actuellement.

Au fur et à mesure de l'ascension hiérarchique, on remarque également que le nombre de compétences essentielles augmente et l'ordre des priorités ne se modifie pas sensiblement, sauf pour le grade de directeur, où l'aptitude à communiquer dépasse les autres compétences, y compris les compétences techniques.

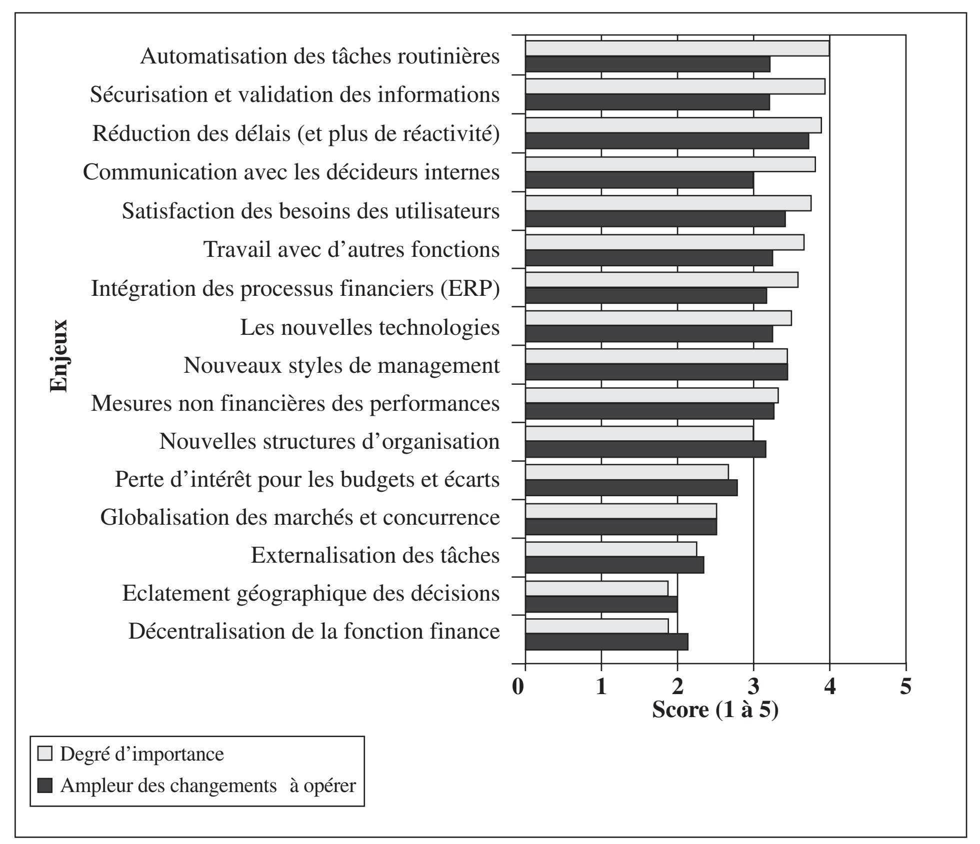
En dehors de ce socle commun, des compétences spécifiques sont donc attribuées à chaque niveau hiérarchique. Les compétences en informatique sont plus le propre des juniors, et très curieusement des directeurs, sans doute à cause de la vague actuelle des projets ERP. Les échelons intermédiaires et supérieurs sont plus concernés par l'international (maîtrise des langues étrangères et des normes comptables internationales) et par l'élargissement du point de vue : connaissance du secteur d'activité, résolution des problèmes, travailler avec les décideurs internes des autres fonctions, expérience, etc. Ces constatations concernent les contrôleurs de gestion et les autres membres de la fonction gestion-finance, sans distinction.

Mais les enjeux actuels de compétitivité et de décloisonnement des marchés poussent à l'évolution de ces compétences.

B - Les enjeux actuels porteurs de changement

D'après le graphique 9.8., quatre types d'enjeux dominent les préoccupations des contrôleurs de gestion : la réduction des coûts, l'amélioration des délais, la sécurisation des informations et une meilleure communication.

Graphique 9.8. – Principaux enjeux qui poussent la fonction à évoluer



(Degré d'importance pour la fonction et ampleur des changements de compétence à opérer, scores moyens sur une échelle de 1 à 5)

On peut regrouper ces enjeux selon deux thèmes :

• *les attentes des opérationnels,* qui concernent notamment l'adaptation du contrôle de gestion aux nouvelles structures d'organisation, à la réduction des délais, aux nouveaux styles de management, à la communication avec les décideurs internes et à la satisfaction des besoins de ces utilisateurs ;

• *les contraintes propres aux contrôleurs de gestion,* qui visent particulièrement à automatiser les tâches, à sécuriser et à valider les informations, à utiliser les ERP, à intégrer les nouvelles technologies. Il s'agit donc à la

fois d'innover, de réorganiser et d'intégrer de nouvelles approches afin de répondre aux attentes des opérationnels.

Ces bouleversements devraient tout naturellement conduire à une évolution des compétences souhaitées.

C - Les compétences futures souhaitées pour faire face aux changements

Le graphique 9.9 donne les principales compétences futures souhaitées pour les contrôleurs de gestion. Elles sont différentes de la liste des compétences actuelles précédemment obtenue. Selon la définition donnée en introduction, ces compétences futures ont été recensées selon qu'il s'agit :

- d'un savoir théorique (formation de base et formation continue, avec principalement quatre voies d'accès : la filière professionnelle des études comptables, la voie universitaire, les grandes écoles de gestion et les écoles d'ingénieurs) ;
- d'un savoir-faire (dû à l'expérience) ;
- d'un savoir-être (dû au comportement).

On note un élargissement très net des compétences souhaitées à tout ce qui peut faciliter la communication et la compréhension de l'environnement du contrôle de gestion (langues étrangères, connaissance de la fonction, interprétation des informations, stratégie, incidence de la fiscalité sur les décisions, communiquer aux autres, etc.). Il reste que ces souhaits s'éloignent des compétences actuelles telles qu'elles ont été décrites auparavant (voir graphique 9.7.). Principalement et très logiquement, l'utilisation des nouvelles technologies et les langues étrangères sont les plus demandées. En revanche, les compétences en informatique (ERP, etc.) ou en normes comptables internationales ne se situent pas en haut du classement. Mais il faut bien voir qu'il s'agit de moyennes et que des situations spécifiques peuvent se rencontrer selon la taille, la structure de l'activité ou d'autres facteurs.

Graphique 9.9. – Synthèse sur les compétences futures essentielles (scores moyens de 1 à 5)

Les chiffres des scores sont indiqués si le contenu est jugé indispensable par au moins 20 % des répondants et si le score moyen de la compétence est supérieur à 3,5 pour l'ensemble des réponses.

En définitive, cette enquête offre une vision contrastée des compétences actuelles et futures des contrôleurs de gestion. Cependant, les aspects techniques des métiers exercés laissent la place à une orientation vers des compétences en matière de communication et d'efficacité.

Ces évolutions conduisent également à l'expression de nouveaux besoins dans les compétences futures des membres de cette fonction. Aux compétences techniques classiques, toujours présentes, s'en ajoutent de nouvelles, tournées vers la communication, la meilleure connaissance de l'environnement, les nouveaux outils de gestion et vers une vision plus globale du rôle du contrôleur de gestion dans l'entreprise, que ce soit à

propos de l'incidence de la fiscalité sur les décisions ou de la prise en compte de la stratégie. Pour une part, ces constatations se trouvent confirmées par des études internationales (voir encadré). Ces évolutions des compétences empruntent des voies diverses dont la formation de base ou continue ne forme qu'une partie.

Quelles sont les évolutions au niveau international ?

La fonction de contrôleur de gestion est aussi liée au contexte culturel dans lequel elle s'exerce. En particulier, les entreprises anglo-saxonnes ont des pratiques parfois différentes des entreprises françaises, mais la globalisation des économies tend à rapprocher les façons de faire. C'est pourquoi une étude a été conduite par le Financial and Management Accounting Committee (FMAC, 2002) sur le sujet. La démarche est volontariste et normative, puisqu'il s'agit de s'appuyer sur les meilleures pratiques pour les diffuser à l'aide de recommandations.

Tout d'abord, la fonction contrôle de gestion, ou *management accounting*, est comprise comme une partie intégrante du processus de management des entreprises, focalisée plus particulièrement sur la recherche d'une utilisation efficace des ressources, en vue d'une amélioration continue de la création de valeur pour les parties prenantes de l'entreprise (*management accounting refers to managerial processes and technologies that are focused on adding value to organizations by attaining the effective use of resources in ongoing value creation for stakeholders*). Les compétences nécessaires sont recensées en fonction des différents grades et contextes possibles. Principalement, les différents types de compétences s'articulent autour des ensembles suivants :

Unité 1 : *Contribution à la mise en œuvre de la stratégie* (aide à la formulation de la stratégie, à l'élaboration du business plan et des budgets, au choix des investissements, etc.).

Unité 2 : *Contribution aux changements organisationnels et aux projets*

Unité 3 : *Contribution à la conception, à la mise en œuvre et à la révision des systèmes de mesure de performance et de contrôle* (aide au choix des indicateurs de performance, à l'évaluation des risques, à l'élaboration des systèmes d'information, etc.)

Unité 4 : *La gestion de la fonction contrôle de gestion* (détermination des

objectifs, gestion des hommes et des compétences, management des relations avec la direction de l'entreprise et les autres fonctions, etc)
Unité 5 : *Prise en compte des évolutions du contexte dans la fonction contrôle de gestion* (management des changements de compétences et de pratiques pour s'adapter aux évolutions diverses du contexte interne ou externe).
L'avantage de cette étude est de fournir des moyens pour permettre aux entreprises de se comparer suivant de nombreux critères pour évoluer. L'inconvénient reste cependant que ces principes ne s'appuient pas sur des enquêtes et risquent de déboucher sur des intentions, plutôt que sur de véritables changements.
Le Chartered Institute of Management Accountants au Royaume-Uni et dans les pays du Commonwealth (CIMA - www.cimaglobal.com) s'est également préoccupé du sujet, mais dans des études beaucoup plus anciennes (Matthews, 1992). Aux États-Unis, c'est l'Institut of Management Accountants (IMA – www.imanet.com) qui joue un rôle pour définir et améliorer les compétences de la profession. Au Canada, il s'agit de la Société des Comptables en Management (CMA – www.cma-canada.org). Ces trois associations sont également impliquées dans la formation et la délivrance d'examens professionnels.
En fait, la problématique dans les entreprises anglo-saxonnes tourne souvent autour d'une idée centrale : comment justifier le rôle des contrôleurs de gestion (et plus généralement de la fonction financière), dans un contexte de concurrence accrue aboutissant à la réduction des coûts des fonctions de soutien (notamment par le regroupement ou la délocalisation de ces fonctions) ? La solution semble être de se rendre indispensable au processus de création de valeur, qui apparaît de plus en plus comme l'élément central justifiant les activités et les ressources utilisées dans les organisations.
Trois voies possibles se dessinent : faire évoluer le contrôleur de gestion vers un rôle de partenaire dans la prise de décision, améliorer l'efficacité des prestations offertes (réduction des délais, amélioration du rapport qualité/prix, mise en place de relations clients/fournisseurs dans la fourniture des prestations aux opérationnels et à la direction générale,

etc.) et développer des projets contribuant à améliorer les performances (par exemple actuellement avec le développement des ERP ou du *Balanced Scorecard*, **ce dernier outil permettant notamment d'étendre les compétences des contrôleurs de gestion à l'évaluation des performances non financières –** *cf.* **chapitre 2).**

Conclusion

Au terme de cette analyse, on ne peut qu'être frappé par la variété des missions à assurer, des compétences à mobiliser, des projets à gérer et des enjeux à maîtriser pour un contrôleur de gestion.

Le métier de contrôleur de gestion est souvent perçu comme une étape professionnelle privilégiée de transition vers d'autres postes. C'est ce qui explique que la moyenne d'âge dans cette fonction soit relativement jeune et évolue peu au fil des années. L'évolution de carrière du contrôleur de gestion peut se faire dans la fonction finance à des postes de plus en plus proches du siège, ou dans des grades de plus en plus élevés pour atteindre le poste de directeur financier. Le contrôleur de gestion peut aussi être conduit à prendre des responsabilités opérationnelles de direction d'entités, car il a pu développer une connaissance globale des différents métiers, procédures et activités de son entreprise. Un premier poste à l'étranger dans cette fonction sera également un plus pour une carrière internationale. Mais le choix du secteur est important, de même que la réputation de l'entreprise en matière de contrôle de gestion. Bien souvent, il sera plus difficile de changer de secteur que de fonction au sein d'un même secteur. De même, un premier poste en contrôle de gestion dans une entreprise reconnue comme efficace en contrôle de gestion sera une excellente carte de visite pour la suite.

Une dernière dimension de l'évolution de ce métier est à prendre en compte : la qualité des liens qui se tissent entre le contrôleur de gestion et le manager avec lequel il travaille. Si le manager sait utiliser les compétences du contrôleur de gestion, une synergie va s'établir et cela sera profitable aux deux. Dans le cas contraire, le contrôleur de gestion sera considéré comme un censeur, et il est à craindre alors que cela débouche sur des conflits peu productifs pour les deux parties et l'entre-

prise. C'est pour cela que les qualités de communication sont de plus en plus recherchées. Le binôme manager-contrôleur de gestion doit donc travailler en bonne intelligence. Cette façon de faire semble être le plus souvent le cas, puisque Jordan note dans l'enquête déjà citée que les responsables opérationnels s'impliquent de plus en plus pour présenter leurs budgets et proposer des actions correctives. Selon cette même étude, la coopération entre managers et contrôleurs de gestion se renforce dans l'analyse des résultats et des écarts, dans l'explication des résultats et dans les propositions d'actions correctives.

Il reste que le contrôleur de gestion doit pouvoir équilibrer l'influence des deux pôles avec lesquels il peut être rattaché simultanément : la direction générale qui veut être informée par le contrôleur de gestion et le manager qui souhaite l'utiliser pour son propre compte. L'exercice de ces forces contraires ne va donc pas sans poser parfois de sérieux problèmes. Il en résulte la nécessité pour le contrôleur de gestion de développer des compétences fortes capables d'assurer cet équilibre.

ANNEXE

Les caractéristiques de l'échantillon de l'enquête DFCG sur les compétences

Nous avons utilisé dans ce chapitre les résultats d'une enquête récente sur la fonction Gestion-Finance conduite auprès des membres de la DFCG (association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion). Le questionnaire a été adressé aux 1 956 membres de la DFCG exerçant les fonctions de directeur financier ou de contrôleur de gestion[7].

Du fait que cette enquête concernait toute l'entreprise où se trouvait la personne interrogée, les directeurs financiers et DAF ont été les plus nombreux à répondre (73 %), suivis par les contrôleurs de gestion (21,6 %). Le reste des répondants (5,4 %) appartient à d'autres fonctions ou à la direction générale des entreprises interrogées.

7. Pour plus de détails sur cette enquête, voir Bescos P.-L (2001). Un taux de réponse de 10,5 % a été obtenu (205 questionnaires retournés entre le 26 février et le 30 mars 2001, après relance par fax).

Il faut donc souligner que cette enquête donne la vision de la fonction contrôle de gestion par les praticiens. Bien entendu, elle est différente de celle que pourrait avoir un opérationnel, comme un manager d'entité ou un directeur général[8].

En terme de taille, l'échantillon se partage assez bien en deux parties égales, entre PME et grandes entreprises (65,9 % des entreprises ayant répondu ont des effectifs inférieurs à 500 personnes). Les ventes réalisées à l'exportation sont en moyenne de 27,4 % du chiffre d'affaires, avec de notables exceptions (27,6 % des entreprises de l'échantillon n'exportent pas). Les secteurs d'activité sont très divers, avec une majorité provenant de l'industrie (50,5 %) et une forte minorité appartenant aux activités de service (38,8 %). Les structures où se trouvent les répondants sont aussi diversifiées, avec les chiffres suivants :

	Nombre d'entreprises	**Pourcentage**
Entreprise autonome	44	21,5 %
Groupe (holding, siège, etc.)	33	16,1 %
Filiale d'un groupe français	43	21 %
Filiale d'un groupe étranger	67	32,7 %
Établissement ou assimilé	7	3,4 %
Autre	11	5,4 %
Total	**205**	**100 %**

8. Pour une vision des opérationnels en matière de contrôle de gestion, voir notamment Bescos P.-L. et Mendoza C. (1999), « Manager cherche information utile désespérément », Editions l'Harmattan.

Intitulés des postes occupés selon les grades

Intitulés des postes occupés (par fonction)	**Non cadre** (%)	**Junior** (cadre débutant) (%)	**Senior** (cadre confirmé) (%)	**Manager** (cadre supérieur chef de service) (%)	**Directeur** (cadre dirigeant) (%)	**Total par type de poste** (en % du total des effectifs des etreprises) (%)
Comptable	19,5	10,2	60,2	12,2	14,3	36,8
Responsable paie	5,8	3,1	2,5	3,5	4,3	3,4
Chef comptable	2,8	3,1	3,7	4,1	4,3	5,5
Directeur comptable	-	16,9	4,8	4,3	1,3	
Total Fonction Comptable (1 à 4)	*28,1*	*16,4*	*29,10*	*24,60*	*17,20*	*47*
Auditeur	5	3,4	2,5	3,2	4,3	0,8
Directeur de l'audit interne	-	6,1	3,4	3,2	4,3	0,2
Total Fonction Audit (5 et 6)	*5*	*9,5*	*5,9*	*6,4*	*8,6*	*1*
Contrôleur de gestion division, branche, etc.	7,4	7,8	4,5	5,8	8,5	2,7
Contrôleur de gestion filiale	7	13,6	14,1	3,7	4,3	6,2
Responsable du budget	3,2	3,1	2,8	3,2	4,3	0,7
Contrôleur de gestion établissement ou département	6,1	4,1	4,1	3,4	-	4,1
Contrôleur de gestion siège	3,6	4,3	3,1	3,4	4,3	2,8
Directeur du contrôle de gestion	-	3,1	8,6	5,3	4,3	1,2
Total Fonction Contrôle (7 à 12)	*27,3*	*36*	*37,2*	*24,8*	*25,7*	*17,7*
Credit manager	5,7	3,9	2,9	3,2	4,3	3,3
Trésorier	3	4,6	2,8	4,1	5,7	3
Analyste financier	2,5	3,5	3,6	3,2	4,3	0,8
Total Fonction Finance (13 à 15)	*11,2*	*12*	*9,3*	*10,5*	*14,3*	*7,1*
Informaticien	9,6	20,5	5,6	4,3	4,3	11,1
Autres	18,8	5,6	3,7	4,6	3,8	9,1
Total Fonction Informatique et Autres (16 et 17) (*)	*28,4*	*26,1*	*9,3*	*8,9*	*8,1*	*20,2*

→

(*) la fonction Autres regroupe souvent pour les répondants le personnel de secrétariat ou du personnel pour des métiers non identifiés dans le questionnaire, comme les achats, le juridique ou l'administration des ventes.

(suite)

Intitulés des postes occupés (par fonction)	**Non cadre** (%)	**Junior** (cadre débutant) (%)	**Senior** (cadre confirmé) (%)	**Manager** (cadre supérieur chef de service (%)	**Directeur** (cadre dirigeant) (%)	**Total par type de poste** (en % du total des effectifs des etreprises) (%)
Secrétaire général	-	-	2,3	3,2	4,3	0,4
Directeur administratif	-	-	2,3	10,6	4,3	0,7
Directeur administratif et financier	-	-	2,3	4,2	5,4	4,1
Directeur financier	-	-	2,3	3,6	4,3	1,5
Directeur financier international	-	-	-	3,2	7,8	0,3
Total Fonctions de Direction (18 à 22)			*9,2*	*24,8*	*26,1*	*7*
Effectif total	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**
Répartition par grade (total = 100)	*49,4*	*14,3*	*20,1*	*9,4*	*6,8*	

BIBLIOGRAPHIE

BESCOS P.-L. (2001), « Les compétences de la fonction gestion-finance : où en est-on actuellement ? », *Echanges (DFCG)*, août-septembre, pp. 20-27.

BILLE J.-P. (1999), « Enquête 98/99 sur les rémunérations des cadres financiers en France », *Echanges (DFCG)*, août-septembre, pp. 28-29.

BURNS J., EZZAMEL M. et al. (1999), « Management accounting change in the UK », *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 77, n° 3, March, pp. 28-30.

BURNS J. et SCAPENS R. (2000), « Role rehearsal », *Management Accounting (CIMA)*, Vol. 78, n° 5, May, pp. 18.

BURNS J. et YAZDIFAR H. (2001), « Tricks or treats ? The role of management accountants is changing », *Financial Management (CIMA)*, March, pp. 33-35.

BÜCK J.-Y. (1999), *Le management des connaissances : mettre en œuvre un projet de knowledge management*, Editions d'Organisation, Paris.

CORFMAT D., HELLUY A. et al. (2000), *La mutation du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris.

DANZIGER R. (2000), « Contrôleur de gestion », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, Paris, pp. 547-557.

DAVENPORT T.-H. et PRUSAK L. (1998), *Working knowledge : how organizations manage what they know*, Harvard Business School Press, Boston.

EKHOLM B. et WALLIN J. (2000), « Is the annual budget really dead ? », *The European Accounting Review*, Vol. 9, n° 4, pp. 519-540.

FMAC (Financial and Management Accounting Committee) of International Federation of Accountants (2002), « Competency Profiles For Management Accounting Practice and Practitioner », study 12, www.ifac.org (voir menu : IFAC Committees, Professional Accountants in Business).

HUNTON J., WIER B. et al. (2000), « Succeeding in managerial accounting. Part 2 : a structural equation analysis », A*ccounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 751-762.

JORDAN H. (1998), « Synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998 », revue Echanges, n° 146, pp. 15-20.

Martory B. et Crozet D. (1998), *Gestion des ressources humaines, manuel de pilotage social*, Nathan, Paris.

MATTHEWS S. (1992), « Occupational standards in management accountancy », Management Accounting (CIMA), pp. 48-50.

PERETTI J.-M. (1999), *Dictionnaire des ressources humaines*, Vuibert, Paris.

RUSSEL K., KULESZA B., et al. (2000), « Accounting education : charting the course through a perilous future », *Management Accounting Quaterly* (IMA), Vol. 2, n° 1, Fall, pp. 4-11.

STONE D., HUNTON J. et al. (2000), « Succeeding in managerial accounting. Part 1 : knowledge, ability and rank », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 697-715.

TAUDIN C. (2000), « Responsables comptables : Qui êtes-vous ? Où allez-vous ? », *Echanges*, août-septembre, n° 169, pp. 24-26.

TELLER R. (1999), *Le contrôle de gestion*, Editions Management et Société, Paris.

EXERCICES

Quizz

	Vrai	Faux
1. Le contrôleur de gestion est majoritairement rattaché à la direction financière	❐	❐
2. Le contrôle de gestion s'exerce uniquement au siège de l'entreprise	❐	❐
3. Les managers ne s'impliquent pas dans la fonction contrôle	❐	❐
4. Les compétences actuellement demandées concernent surtout les aptitudes à communiquer	❐	❐
5. Pour répondre aux besoins des entreprises dans le futur, la formation de base d'un contrôleur de gestion devrait s'orienter vers l'international, la communication et la maîtrise des compétences techniques	❐	❐

Éléments de correction

Quizz

1. Vrai. Le contrôle de gestion partage avec d'autres acteurs de l'entreprise (direction générale, responsables opérationnels, direction des systèmes d'information, etc.) la responsabilité de l'évolution globale de la fonction contrôle de gestion. Il a cependant une implication forte et un rôle important à jouer concernant la conception et l'adaptation des systèmes de contrôle de gestion, la production d'informations de gestion, l'analyse de rentabilité et l'animation des systèmes (par exemple, pour la gestion de la procédure budgétaire).
2. Faux. Les contrôleurs de gestion sont de plus en plus rattachés aux directions opérationnelles afin d'aider les managers à piloter leur entité.
3. Faux. Les résultats d'une enquête montrent que les managers s'impliquent de plus en plus dans le processus de contrôle et coopèrent avec les contrôleurs de gestion.

4. Vrai. Pendant de nombreuses années les compétences techniques suffisaient. De plus en plus, le contrôleur de gestion doit en plus savoir communiquer avec les opérationnels afin de répondre à leurs attentes.
5. Vrai. Le contexte des activités du contrôleur de gestion a évolué. Il devra de plus en plus travailler avec des entités de plusieurs pays et donc maîtriser leur environnement (langue, contexte culturel, normes comptables internationales, etc.). Il devra aussi utiliser les outils modernes de communication comme Internet, tout en s'appuyant sur des connaissances techniques solides.

Liste des figures et tableaux

Index

(Les chiffres renvoient aux numéros des pages)